Algemene Rekenkamer

# Rapport inzake het onderzoek naar de jaarrekeningen van de Algemene Dienst van het land Aruba over de dienstjaren

# 2001-2004



# Rapport inzake het onderzoek naar de jaarrekeningen van de Algemene Dienst van het land Aruba over de dienstjaren

## *2001-2004*

Vastgesteld op:
28 december 2010

# Inhoud

# Samenvatting

Het rapport dat voor u ligt betreft de tweede tranche jaarrekeningen van het land Aruba (Land) die de Algemene Rekenkamer Aruba (Rekenkamer) in het kader van het 'Inhaalproject achterstallige jaarrekeningen' heeft beoordeeld. Deze tranche heeft betrekking op de jaarrekeningen 2001 tot en met 2004.
De Staten van Aruba (Staten) hebben ermee ingestemd dat de Rekenkamer de achterstallige jaarrekeningen op een voor haar verantwoorde wijze afdoet. Het onderzoek naar deze jaarrekeningen is gericht op het onderzoek naar de rechtmatigheid van de ontvangsten (opbrengsten) en uitgaven (kosten) van het Land. Bij deze tranche jaarrekeningen heeft de Rekenkamer het accent gelegd op de bedrijfsvoering bij een beperkt aantal bedrijfsprocessen met het doel zoveel mogelijk structurele tekortkomingen op te sporen met het oog op het doen van aanbevelingen voor een op de toekomst gericht verbeterplan. Tevens geeft de Rekenkamer aan waarom de onderhavige jaarrekeningen nog altijd niet (op efficiënte wijze) zijn te controleren.
De bedrijfsprocessen, die onder de loep zijn genomen, zijn:

1. het beleids- en begrotingsproces;
2. een aantal ondersteunende processen. Deze zijn als volgt:
   a. het personeelsbeheer, voorzover de indienstneming van overheidspersoneel betreffend;
   b. het financieel beheer van de volgende bedrijfsprocessen:
      - De verlening van studieleningen;
      - De steunverlening aan bijzondere onderwijsinstellingen middels het geven van vergoedingen;
      - De verlening van subsidies aan instellingen;
      - De levering van werken alsmede van goederen en diensten aan de overheid en;
      - De afdracht op aangifte, naheffing, inning van loonbelasting.

Het ingestelde onderzoek naar de jaarrekeningen 2001-2004 leidde tot de volgende hoofdconclusies:

1. Voor het toetsen van de jaarrekening is het bestaan van een objectief normenkader een noodzakelijke voorwaarde. Voor wat betreft het verantwoordingsproces ontbreken wettelijke voorschriften voor de jaarverslaggeving, waardoor de waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen naar eigen inzicht kunnen worden ingevuld en gewijzigd. Er bestaat discussie over het -in afwijking van de CV 1989- begroten en verantwoorden van

verschillende posten in de jaarrekening. Voorbeelden van posten waarover discussie bestaat betreffen de belastingmiddelen, geheven bij kohier, en personeelskosten die op basis van het kas- in plaats van het baten- en lastenstelsel worden verantwoord. Ook over de andere middelen (winstuitkering deelnemingen en deviezenprovisie) die op kasbasis worden verantwoord, bestaat discussie. Ook bij het begroten en verantwoorden van het noodproject Parkietenbos en de nieuwe kantoorgebouwen voor het ministerie van Justitie als exploitatiekosten in plaats van deze als investeringen respectievelijk als 'financial leaseovereenkomst' aan te merken, heeft het ontbreken van eenduidige wettelijke voorschriften zich gewroken.

2. Voor een goed financieel beheer is het een noodzakelijke voorwaarde dat (suppletoire) begrotingen op deugdelijke wijze worden voorbereid en tijdig worden ingediend en goedgekeurd door de Staten. Bij de begrotingsvoorbereiding werd in de onderzochte periode te weinig aandacht besteed aan consistente beleidsvorming, het aangeven van de speerpunten van beleid en het formuleren van concrete en meetbare beleidsdoelstellingen per beleidsterrein. Door de te late goedkeuring wordt bovendien de autorisatiefunctie van de begroting beperkt en de bevoegdheden van de Staten uitgehold.

Ten aanzien van de begrotingsuitvoering kan de Rekenkamer niet anders concluderen dan dat de kredietbewaking niet goed functioneert, getuige de vele begrotingsoverschrijdingen, zonder dat aan de wettelijk voorgeschreven procedures is voldaan. Begrotingsoverschrijdingen zijn onrechtmatig. De in de jaarrekening opgenomen toelichting en informatie is bovendien niet toereikend om de doelrealisatie per beleidsterrein te toetsen.

De onderzochte bedrijfsprocessen toonden aan dat de rechtmatigheid van de ontvangsten en uitgaven van het Land niet gewaarborgd is, doordat wettelijke voorschriften niet worden nageleefd en het financieel beheer niet op orde is. Zo zijn onrechtmatigheden geconstateerd, doordat in strijd werd gehandeld met wettelijke voorschriften. Gevolgen van het afwijken van wettelijke voorschriften kunnen zijn dat overheidsdienaren en gezagsdragers bloot staan aan integriteitsrisico's en/of het Land tegen schadeclaims oploopt en/of opbrengsten misloopt door het niet (tijdig) heffen/factureren en innen van materiële vorderingen, waardoor deze wegens oninbaarheid of verjaring dienen te worden afgeboekt. Over de uitstaande belastingvorderingen per balansdatum wordt een grote voorziening gevormd, hetgeen betekent dat het Belastingkantoor verwacht een groot gedeelte van de belastingvorderingen niet te kunnen innen. Ten aanzien van het beheer valt op te merken dat door het ontbreken van een formatieplan niet is te toetsen of het in dienst genomen personeel ook nodig is. Door het niet benoemen van de (kern)taken van de overheid is de toetsing van de rechtmatigheid van de subsidieverlening moeilijk. Op het gebied van studieleningen ontbraken zelfs wettelijke voorschriften om de verlening ervan op rechtmatigheid te toetsen.

Aflegging van verantwoording ontbrak in alle geledingen van de overheid. Daardoor bleven correctieve maatregelen uit. Dit geldt zowel voor de Staten, die de ministers

niet ter verantwoording roepen, als voor de ministers die niet uit eigen beweging verantwoording afleggen en dit ook niet eisen van hun ondergeschikten.

De eindconclusie van de Rekenkamer is dat het beleids- en begrotingsproces, het personeelsbeheer voorzover het de indienstneming van overheidspersoneel betreft en het financieel beheer niet op orde zijn. De processen verlopen niet ordelijk en niet controleerbaar, waardoor de rechtmatigheid van de activiteiten niet is gewaarborgd. Er zijn bovendien aanwijzingen dat het ontbreekt aan sturing en beheersing van de onderzochte bedrijfsprocessen; zij zijn niet 'in control'.
Hierdoor loopt het Land niet alleen grote risico's op onrechtmatigheden maar ook integriteitrisico's met onregelmatigheden tot gevolg alsmede risico's op gemiste opbrengsten en op verliezen tengevolge van schadeclaims maar ook door het niet binnenkomen of verjaren van vorderingen en/of door hoge rentekosten.

Het voorgaande in ogenschouw nemende adviseert de Rekenkamer het volgende:
A. Gericht aan het kabinet:

1. Zo spoedig mogelijk een integriteitsbeleid te ontwikkelen en het besluitvormingsproces binnen de overheid zo transparant mogelijk te maken, zodat de gang en de stand van dit proces in een vroeg stadium bekend worden. Openheid van zaken is een belangrijk wapen in de strijd tegen integriteitrisico's.
2. Bestaande wettelijke voorschriften na te leven.
3. Ten aanzien van het personeelsbeheer een besluit te nemen over de kerntaken van de overheid, een formatieplan voor de gehele overheid en voor de diensten afzonderlijk op te stellen op basis van de uit te voeren taken, alsmede met voortvarendheid te werken aan de taak- en functiebeschrijvingen, waarin de bevoegdheden en verantwoordelijkheden duidelijk zijn vastgelegd en deze ook te implementeren.

B. Gericht aan de Staten en regering:

1. Verantwoordelijken in alle geledingen binnen de overheid verantwoording te laten afleggen dan wel ter verantwoording te roepen.
2. De comptabiliteitsverordening op een begrotings- en verantwoordingsstelsel te baseren, waarin eenduidige wettelijke voorschriften worden geformuleerd voor zowel de begroting als de jaarverslaggeving.
3. Ontbrekende wet- en regelgeving (bijvoorbeeld verlening van studieleningen) tot stand te brengen en sterk verouderde wet- en regelgeving (zoals Bezoldigingsregeling Aruba 1986) te herzien.

C. Gericht aan de minister van Financiën en Economische Zaken (de minister van Financiën):

1. Het beleids- en begrotingsproces zodanig op te zetten en te structureren, dat op basis hiervan verantwoording kan worden afgelegd. Het beleid dient consistent en samenhangend te zijn. De speerpunten van beleid dienen duidelijk te worden aangegeven en per beleidsterrein dienen concrete en meetbare beleidsdoelstellingen te worden geformuleerd.
2. In het kader van het financieel beheer, regels van budgetdiscipline in te voeren ter voorkoming van begrotingsoverschrijdingen. Bovendien dienen de gesignaleerde tekortkomingen in het financieel beheer te worden opgeheven, waardoor de financiële transacties ordelijk en controleerbaar gaan verlopen. Tenslotte dient het functioneren van het geautomatiseerd financieel systeem aan een kritische evaluatie te worden onderworpen.

# 1 Inleiding

## 1.1 Algemeen

Dit rapport betreft het onderzoek van de Rekenkamer naar de tweede tranche jaarrekeningen in het kader van de inhaalactie om de achterstanden in de opstelling en controle van de jaarrekeningen van het Land weg te werken. De tweede tranche jaarrekeningen omvat de jaarrekeningen over de dienstjaren 2001-2004. Bij de jaarrekeningenproblematiek van het Land heeft de Rekenkamer in haar rapport naar aanleiding van het onderzoek naar de eerste tranche jaarrekeningen (1997-2000) uitgebreid stil gestaan. Kortheidshalve wordt daarom naar hoofdstuk 1, paragrafen 1.1, 1.3 en 1.4 van het 'rapport inzake de jaarrekeningen van de Algemene Dienst van het land Aruba over de dienstjaren 1997-2000' verwezen.
De jaarrekeningen 2001-2004 zijn door de Centrale Accountantsdienst (CAD) niet aan accountantscontrole onderworpen, vanwege de geconstateerde structurele tekortkomingen in de administratieve organisatie en interne controle van het gehele overheidsapparaat alsmede het ontbreken van een toetsingskader in de vorm van een (eenduidige) wetgeving inzake jaarverslaggeving.
De Staten hebben ermee ingestemd dat de Rekenkamer de achterstallige jaarrekeningen op een voor haar verantwoorde wijze afdoet. Middels haar rapport over de tweede tranche jaarrekeningen geeft de Rekenkamer inzicht in de bedrijfsvoering van een aantal belangrijke bedrijfsprocessen binnen de overheidsorganisatie. Tevens laat de Rekenkamer wederom zien dat deze jaarrekeningen nog altijd niet (op efficiënte wijze) zijn te controleren.

## 1.2 Stand van zaken jaarrekeningen 1986-2004

De stand van zaken inzake de jaarrekeningen 1986-1996 is ongewijzigd; zij liggen vanaf 1999, voorzien van een Rekenkamerrapport bij de minister van Financiën.
De jaarrekeningen over 1997-2000 zijn geruime tijd (zie bijlage 1) geleden aan de Rekenkamer ter beoordeling aangeboden. Bij brief van 8 oktober 2008 heeft de Rekenkamer de minister van Financiën gevraagd commentaar te leveren op het rapport inzake deze jaarrekeningen. Een wederaanbieding van het rapport inzake de jaarrekeningen 1997-2000 heeft plaatsgevonden op 2 februari 2010 en op 12 maart 2010. De minister van Financiën heeft bij brief van 23 september 2010 op het rapport gereageerd.

De jaarrekeningen 2001-2004 heeft de minister van Financiën op 31 oktober 2007 ter beoordeling aan de Rekenkamer aangeboden. Na de aanbieding van haar rapport over deze op 28 juli 2010, heeft de Rekenkamer hier bij brief van 23 september 2010 een reactie op ontvangen van de minister van Financiën. Met dit rapport over de jaarrekeningen 2001-2004 heeft de Rekenkamer haar achterstand in de beoordeling van de achterstallige jaarrekeningen weggewerkt.

## 1.3 Doel en reikwijdte onderzoek jaarrekeningen 2001-2004

De Rekenkamer is belast met het onderzoek naar de rechtmatigheid en doelmatigheid van de ontvangsten en uitgaven van het Land. Ter uitvoering van haar taak dient de Rekenkamer de jaarrekeningen van het Land aan een rechtmatigheidonderzoek te onderwerpen. Het doel van een rechtmatigheidonderzoek is om vast te stellen of aan alle wettelijke voorschriften wordt voldaan. Echter, om de verantwoorde cijfers in de jaarrekeningen op efficiënte wijze op rechtmatigheid te kunnen toetsen is het noodzakelijk dat het financieel beheer op orde is en dat er een eenduidig normenkader in de vorm van jaarverslaggevingswetgeving voorhanden is. Aan geen van deze randvoorwaarden voldoet het Land.
Daarom is bij het onderzoek naar de jaarrekeningen van het Land over 2001-2004 de nadruk gelegd op de bedrijfsvoering binnen de overheidsorganisatie. Het doel van dit onderzoek is om te komen tot het opsporen van structurele tekortkomingen in de bedrijfsvoering, met het oog op het geven van aanbevelingen ten behoeve van het opstellen van een op de toekomst gericht verbeterplan. Dit doel wil de Rekenkamer bereiken middels het toetsen van een beperkt aantal belangrijke bedrijfsprocessen, teneinde een uitspraak te doen over de vraag of deze processen rechtmatig, ordelijk en controleerbaar verlopen en voorzover mogelijk na te gaan of deze processen ‘in control’ zijn. Dit onderzoek is dan ook toekomstgericht.

De onderzochte bedrijfsprocessen hebben betrekking op zowel het beleids- en begrotingsproces als op de volgende ondersteunende processen:

- Personeelsbeheer voorzover betrekking hebbend op de indienstneming van overheidspersoneel;
- Financieel beheer, met name ten aanzien van:
  - De verlening van studieleningen;
  - De steunverlening aan bijzondere onderwijsinstellingen, middels het geven van vergoedingen;
  - De verlening van subsidies aan instellingen;
  - De levering van werken alsmede van goederen en diensten aan de overheid;
  - De afdracht op aangifte, naheffing, inning van loonbelasting.

Naast de onderzochte bedrijfsprocessen heeft de Rekenkamer volstaan met het vaststellen van de aansluiting tussen de financiële administratie en de jaarrekeningen, het doen van cijferbeoordelingen en het afstemmen van de financiële verhoudingen van het Land met gelieerde instellingen aan de hand van hun jaarrekeningen.
Gezien de toekomstgerichte doelstelling van het onderzoek zijn dié gevallen in de steekproef betrokken, waarbij de kans op het opsporen van structurele tekortkomingen het grootst was. Op basis van het verrichte onderzoek kunnen dan ook geen algemeen geldende uitspraken worden gedaan voor alle processen binnen de overheid.
In het kader van dit onderzoek wordt een aantal begrippen gehanteerd, die nadere definiëring behoeven. Deze definities zijn opgenomen in bijlage 2.

## 1.4 Leeswijzer

Dit rapport bestaat uit een hoofdrapport en een reeks bijlagen. In hoofdstuk 2 werpt de Rekenkamer een blik op de van toepassing zijnde wet- en regelgeving die als normenkader hebben gediend bij het onderzoek naar de jaarrekeningen 2001-2004. In hoofdstuk 3 wordt in het kort aandacht besteed aan bedrijfsvoering. De bevindingen met betrekking tot het begrotingsproces worden in hoofdstuk 4 naar voren gebracht. In hoofdstuk 5 komen de belangrijkste bevindingen ten aanzien van de financiële verantwoording in de jaarrekeningen en ten aanzien van de verrichte deelonderzoeken naar de bedrijfsprocessen aan de orde. Tenslotte volgen in hoofdstuk 6 de conclusies en in hoofdstuk 7 de aanbevelingen.

In bijlage 1 wordt de stand van zaken betreffende de afwikkeling van de achterstallige jaarrekeningen tot en met de jaarrekening over het jaar 2004 weergegeven. In bijlage 2 komen de definities van de gehanteerde begrippen aan de orde. Bijlage 3 geeft een opsomming van de relevante regelgeving. De lijst van gebruikte afkortingen wordt weergegeven in bijlage 4 en de lijst van de bij het onderzoek betrokken CAD – rapporten wordt aangetroffen in bijlage 5.

# 2 Normenkader onderzoek jaarrekeningen van het Land over 2001-2004

## 2.1 Algemeen

Bij dit onderzoek heeft als normenkader gediend, de van toepassing zijnde wet- en regelgeving en overige schriftelijk vastgelegde alsmede formeel vastgestelde procedureregels, beleidsrichtlijnen en werkinstructies. Dit geldt voor alle deelonderzoeken, met uitzondering van de studieleningen. Voor de verlening van studieleningen ontbreekt namelijk een wettelijke grondslag; er waren slechts beschikbaar de in 1986 door de Staten goedgekeurde uitgangspunten voor de verlening van studieleningen. In de loop der jaren heeft de minister van Onderwijs wijzigingsvoorstellen van verschillende beleidsdirecties ten aanzien van deze uitgangspunten goedgekeurd, zonder deze aan de Staten ter goedkeuring voor te leggen. Deze wijzigingen werden na goedkeuring door de minister van Onderwijs toegepast en zijn daarom door de Rekenkamer beschouwd als beleidsrichtlijnen, deel uitmakend van het normenkader.
De toetsing van de naleving van de CV 1989 vormt de basis voor het onderzoek naar de jaarrekeningen. Daarnaast heeft de Rekenkamer bij elk deelonderzoek de naleving van relevante wet- en regelgeving getoetst. Achtereenvolgens besteedt de Rekenkamer in dit hoofdstuk aandacht aan de ontwikkelingen op het gebied van de CV 1989 en aan de gehanteerde normen bij de toetsing van de jaarrekeningen 2001-2004.

## 2.2 Comptabiliteitsvoorschriften

De comptabiliteitsvoorschriften zijn vastgelegd in de CV 1989, een aantal landsbesluiten, al dan niet houdende algemene maatregelen en een drietal ministeriële regelingen. In de onderzochte periode is deze wet- en regelgeving niet gewijzigd. Daarom wordt in dit rapport volstaan met een verwijzing naar de samenvatting van de meest belangrijke comptabiliteitsvoorschriften, die in hoofdstuk 2, paragraaf 2.1, van het rapport van de Rekenkamer inzake 'het onderzoek van de jaarrekeningen van de Algemene dienst van het land Aruba over de dienstjaren 1997-2000' zijn opgenomen.

## 2.3 Gehanteerde normen

### 2.3.1 Algemene normen

In het kader van dit onderzoek naar de bedrijfsvoering heeft de Rekenkamer ten aanzien van het beleids- en begrotingsproces, het personeelbeheer, voorzover de indienstneming van overheidspersoneel betreffend, en het financieel beheer getoetst of deze voldoen aan de volgende algemene eisen:

a. Rechtmatigheid;
b. Ordelijkheid;
c. Controleerbaarheid.

Voor een nadere invulling van deze eisen wordt verwezen naar de in bijlage 2, behorende bij dit rapport, opgenomen definities.

### 2.3.2 Specifieke normen

*Beleids- en begrotingsproces*

In het kader van het beleids- en begrotingsproces heeft de Rekenkamer aan de hand van de memorie van toelichting, behorende bij de begroting van het ministerie van Financiën voor 2001, vastgesteld dat het herstructureringsprogramma voor de regeerperiode 1998-2002 erop gericht was begrotingsevenwicht in het jaar 2001 te realiseren en vanaf het jaar 2002 een financieringsoverschot te bewerkstelligen.

In de onderzochte jaren daarna gold voor het financieel economisch beleid de zogenaamde Oduber-Swaen-norm, die op 26 februari 2002 is goedgekeurd door de ministerraad. Dit beleid beoogt om -op termijn- begrotingsevenwicht te bereiken door terugdringing van het financieringstekort tot nihil en beperking van de schuldquote van het Land tot maximaal 40% van het bruto binnenlands product.

Overigens omvat de Oduber-Swaen-norm blijkens de memorie van toelichting bij de begroting van het ministerie van Financiën en Economische Zaken voor het dienstjaar 2003[1] de volgende afspraken:

- een jaarlijks afnemende tekortnorm;
- de tekortnorm wordt aangevuld met een vast uitgavenkader met een jaarlijks uitgavenplafond;
- de budgettaire besluitvorming omtrent de tekortnorm met een vast uitgavenkader met een jaarlijks uitgavenplafond, m.a.w. de bepaling van de beschikbare begrotingsruimte, wordt jaarlijks geconcentreerd op één moment, waarbij wijzigingen conform de artikel 14-procedure van de CV 1989 binnen dit kader dienen te geschieden;

[1] Pagina 7-8 van de memorie van toelichting, behorende bij de begroting van het ministerie van Financiën voor het dienstjaar 2003.

- investeringen zullen geschieden op basis van een National Development Plan, hetwelk inhoudt dat investeringen geschieden op basis van vooraf gestelde prioriteiten en investeringsvoorwaarden.

Deze afspraken zijn niet eenduidig geformuleerd. Bovendien is in het vorenstaande niet, in de vorm van (prestatie-) indicatoren, aangegeven in welke mate de tekortnorm elk jaar dient te dalen om het uiteindelijke doel (financieringstekort=0) te halen en wanneer dit doel dan zal worden bereikt. Uit andere ter beschikking staande stukken leidt de Rekenkamer af dat de doelstelling was om in 2007, welke later is verschoven naar 2009, begrotingsevenwicht te bereiken. Blijkens de samenvattende nota, behorende bij de begrotingen voor het dienstjaar 2009, is de verwachting dat het bereiken van begrotingsevenwicht pas in 2012 haalbaar zal zijn.

*Personeelsbeheer*

Eén van de beleidsinstrumenten, in de onderzochte periode, ingezet ter bereiking van het begrotingsevenwicht, is blijkens de memorie van toelichting bij de begrotingslandsverordeningen gericht op de structurele verlaging en beheersing van personeelskosten. Hierbij vormt voor het dienstjaar 2001 het advies van het International Monetary Fund dd. 1 oktober 1999 om de jaarlijkse groei van de personeelskosten van de overheid te beperken tot maximaal 2% een belangrijk uitgangspunt. De realisatie van de beleidsdoelstelling op personeelsgebied is een noodzakelijke voorwaarde voor het bereiken van de doelstelling van het financieel beleid, namelijk het bereiken van begrotingsevenwicht. De personeelskosten vormen namelijk 50 á 60% van de totale kosten in de exploitatiebegroting. Het terugdringen van de personeelskosten diende te worden bereikt door het treffen van onder andere de volgende maatregelen:

- invoering van een afvloeiingsregeling;
- herziening van de pensioenregeling en salarisstructuur ter verhoging van de productiviteit;
- beperking van het aantal overheidstaken.

Noch bij de beleidsdoelstellingen noch bij de voorgenomen maatregelen werd vermeld wanneer en in welke mate zij een bijdrage leveren aan de doelrealisatie. Bovendien is het de Rekenkamer niet duidelijk wat precies wordt verstaan onder personeelskosten. Moeten hierin onder andere worden begrepen:

- alleen de bruto-bezoldiging van het overheidspersoneel;
- de salariskosten van het personeel van de onderwijsinstellingen en andere gesubsidieerde instellingen;
- de financiële gevolgen van de secundaire arbeidsvoorwaarden (pensioenregeling, toelageregelingen, Algemene Ziektekostenregeling e.d.) van het overheidspersoneel, van het personeel van onderwijsinstellingen en andere gesubsidieerde instellingen?

Als gevolg van vorenstaande tekortkomingen is de realisatie van de beleidsdoelstelling niet toetsbaar.

*Financieel beheer*

Ten aanzien van het financieel beheer heeft de Rekenkamer de volgende elementen bij haar toetsing betrokken:

- het tijdig indienen van begrotingen met ramingen voor kosten en opbrengsten (middelen);
- het zorgdragen dat in het kader van de beleidsuitvoering de noodzakelijke kosten binnen de grenzen van de beschikbaar gestelde kredieten op een rechtmatige wijze tot stand komen en het zorgdragen voor de middelen;
- het houden van administraties die inzicht bieden in het gevoerde beheer en die voldoen aan de eisen van doelmatigheid en controle;
- het zorgdragen voor het periodiek onderzoeken van de doelmatigheid van het beheer, van de organisatie en van het beleid;
- het opstellen van de financiële verantwoording, die de ministers in staat stelt verantwoording af te leggen over het door hen gevoerde financieel beheer.

# 3 Bedrijfsvoering

## 3.1 Algemeen

Bedrijfsvoering heeft betrekking op sturing en beheersing van zowel primaire als de ondersteunende processen. Tot primaire processen behoren het beleids- en begrotingsproces. Hierin vindt de vertaling van de te ondernemen activiteiten, gericht op het bereiken van de beleidsdoelstellingen, in financiële termen plaats. De jaarlijks terugkerende beleids- en begrotingscyclus kent drie fasen: voorbereiding, uitvoering en verantwoording. De begrotingscyclus staat niet op zichzelf, maar vormt een integraal onderdeel van de beleidsvorming en -realisatie. In de fase van beleidsvorming worden beslissingen genomen ten aanzien van de speerpunten van het te voeren beleid in het komende dienstjaar en de allocatie van de schaarse middelen van het Land aan beleidsterreinen. Bij de begrotingsuitvoering worden binnen de financiële kaders middelen ingezet voor activiteiten die moeten leiden tot de realisatie van de nagestreefde beleidsdoelstellingen. Bij de begrotingsverantwoording worden de resultaten (kosten en opbrengsten), samenhangende met de begrotingsuitvoering, vastgelegd.
Tot de ondersteunende processen van de bedrijfsvoering worden gerekend: het beheer van personeel, financiën, organisatie, huisvesting, informatie, automatisering en materieel.

## 3.2 Randvoorwaarden voor toetsing van de bedrijfsvoering

In het kader van het onderzoek naar de jaarrekeningen van het Land over 2001-2004 komt slechts -voor zover mogelijk- de evaluatie van de effectiviteit van bedrijfsprocessen aan de orde. Teneinde de beleidsrealisatie te kunnen toetsen, moet namelijk eerst aan een aantal noodzakelijke voorwaarden worden voldaan. Deze zijn:

1. voor elk bedrijfsproces moeten concrete beleidsdoelstellingen zijn geformuleerd;
2. deze concrete beleidsdoelstellingen moeten meetbaar zijn;
3. de in te zetten beleidsinstrumenten in het kader van de doelrealisatie moeten zijn aangegeven;
4. de te bereiken concreet geformuleerde subdoelstellingen van elk beleidsinstrument moeten zijn geformuleerd in meetbare termen door middel van vooraf vastgestelde (prestatie) indicatoren;

5. de meetmomenten van de realisatie van beleidsdoelstellingen moeten duidelijk zijn aangegeven.

Van de onderzochte processen zijn voor het financieel economisch beleid enigszins concrete beleidsdoelstellingen aangetroffen in de memorie van toelichting, behorende bij de ontwerpbegrotingen. Ten aanzien van het financieel beleid is, zoals in paragraaf 2.3.2 reeds naar voren is gekomen, als concrete doel gesteld het bereiken van begrotingsevenwicht, door onder andere verlaging en beheersing van de personeelskosten door de jaarlijkse groei hiervan te beperken tot maximaal 2%. Voorts wordt sedert 2002 ernaar gestreefd om de nationale schuld in 2009 tot 40% van het bruto binnenlands product terug te dringen.

Zonder concreet geformuleerde beleidsdoelstellingen (normen), die bovendien meetbaar zijn, zijn de effectiviteit van de bedrijfsprocessen en de efficiency van de inzet van middelen bij de doelrealisatie niet te toetsen.
Voor de beleidsterreinen, waarvoor geen concrete en meetbare beleidsdoelstellingen zijn geformuleerd, zal de Rekenkamer alleen zaken kunnen signaleren die een doelmatige bedrijfsvoering in de weg kunnen staan. Dit geldt dus voor alle onderzochte bedrijfsprocessen, op het bereiken van begrotingsevenwicht en het beperken van de jaarlijkse groei van personeelskosten na.

# 4 Bevindingen ten aanzien van het begrotings- en verantwoordingsproces

## 4.1 Algemeen

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op elk van de onderscheiden fases (voorbereiding, uitvoering en verantwoording) van het begrotingsproces. Door middel van de begroting wordt aan de verantwoordelijke ministers de machtiging gegeven om uitgaven te doen ter realisering van de beleidsdoelstellingen van hun ministeries. Middels de jaarrekening leggen de ministers verantwoording af over het gevoerd beheer.

## 4.2 Begrotingsproces

### 4.2.1 Begrotingsvoorbereiding

De tekortkomingen bij de begrotingsvoorbereiding, die in paragraaf 3.2 van het rapport van de Rekenkamer naar aanleiding van het onderzoek naar de jaarrekeningen 1997-2000 zijn opgesomd, zijn in de onderzochte jaren 2001-2004 nog onverkort van kracht. Kort samengevat zijn de tekortkomingen:

1. een voor velerlei interpretaties vatbaar begrotingstelsel, waardoor posten -soms naar eigen inzicht- worden begroot en verantwoord op basis van het kas-, verplichtingen- dan wel baten- en lastenstelsel;
2. het ontbreken van een financieel economische classificatie, vastgesteld bij landsbesluit houdende algemene maatregelen, waardoor begrotingsposten naar eigen inzicht kunnen worden weggelaten of toegevoegd;
3. de niet tijdige indiening van de basisramingen door sommige overheidsdiensten en gesubsidieerde instellingen; hierdoor is de Directie Financiën genoodzaakt deze zelf op te stellen voor deze diensten en;
4. het niet ramen van onder andere 'Voorzieningen' en 'Kosten voorgaande jaren' tengevolge waarvan jaarlijks omvangrijke begrotingsoverschrijdingen ontstaan. Deze posten zijn inherent aan een op baten en lasten gebaseerd begrotingstelsel.

In de onderzochte jaren zijn de ontwerpbegrotingen, met uitzondering van die voor de dienstjaren 2001 en 2004, te laat ingediend bij de Staten. Alleen de ontwerpbegrotingen voor het dienstjaar 2001 zijn tijdig (dit is vóór 1 januari 2001) goedgekeurd door de Staten. De ontwerpbegrotingen van de overige jaren zijn allen pas in de loop van het dienstjaar, waarop zij betrekking hebben, goedgekeurd. De goedkeuring door de Staten van de begrotingen kwam voor de overige jaren in de tweede helft van het betreffende dienstjaar. Welke actor debet was aan de te late indiening van de ontwerpbegrotingen bij de Staten en waarom de behandeling door de Staten is uitgesteld heeft de Rekenkamer, met uitzondering voor 2002, niet meer kunnen achterhalen bij gebrek aan gegevens. De te late indiening en behandeling van de ontwerpbegrotingen voor het dienstjaar 2002 zijn toe te schrijven aan de kabinetswisseling eind 2001 en de daarmee gepaard gaande herschikking van de ministersportefeuilles. Hierdoor was de wijziging van de Landsverordening instelling ministeries noodzakelijk. Deze kwam pas op 28 maart 2002 tot stand en trad in werking op 1 april 2002. Door de late behandeling van de ontwerpbegrotingen door de Staten was het noodzakelijk om gebruik te maken van de in artikel 11 van de CV 1989 opgenomen voorziening om de overheidsdiensten draaiende te houden.

### 4.2.2 Begrotingsuitvoering

De begrotingsuitvoering wordt gekenmerkt door overschrijdingen van de kostenbegrotingen in alle dienstjaren, met uitzondering van de periode januari tot en met maart 2002. Voor een overzicht van deze overschrijdingen per ministerie wordt verwezen naar de hiernavolgende tabellen 1A en 1B van dit rapport.

## Tabel 1A: Begrotingsuitvoering gespecificeerd per ministerie 2001 - maart 2002

| Hoofdstuk | Omschrijving | Begroot 2001 | Werkelijk 2001 | Verschil 2001 | Begroot 2002 jan-mrt | Werkelijk 2002 jan-mrt | Verschil 2002 jan-mrt |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | |
| | *Kosten (A)* | | | | | | |
| 0 | Algemeen Bestuur | 58,466,100 | 55,833,735 | 2,632,365 | 14,247,050 | 13,901,692 | 345,358 |
| 1 | Justitie & Publieke Werken | 171,093,800 | 185,001,337 | -13,907,537 | 45,630,100 | 43,887,044 | 1,743,056 |
| 2 | Economische Zaken | 56,258,600 | 50,167,986 | 6,090,614 | 22,878,850 | 12,379,763 | 10,499,087 |
| 4 | Vervoer & Communicatie | 40,964,700 | 47,699,673 | -6,734,973 | 9,972,550 | 9,275,952 | 696,598 |
| 5 | Volksgezondheid, SZ, C & S | 193,760,200 | 248,659,650 | -54,899,450 | 47,293,750 | 54,476,179 | -7,182,429 |
| 7 | Onderwijs | 136,394,700 | 157,137,923 | -20,743,223 | 33,857,850 | 35,335,001 | -1,477,151 |
| 9 | Financiën | 143,973,400 | 263,395,864 | -119,422,464 | 39,594,625 | 39,071,708 | 522,917 |
| | | | | | | | |
| | **Totaal (A)** | **800,911,500** | **1,007,896,168** | **-206,984,668** | **213,474,775** | **208,327,339** | **5,147,436** |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | *Middelen (B)* | | | | | | |
| 0 | Algemeen Bestuur | 11,200,400 | 10,583,726 | 616,674 | 2,800,100 | 1,979,521 | 820,579 |
| 1 | Justitie & Publieke Werken | 38,500,200 | 34,464,193 | 4,036,007 | 9,625,050 | 9,402,953 | 222,097 |
| 2 | Economische Zaken | 18,907,200 | 3,785,917 | 15,121,283 | 4,726,800 | 1,188,550 | 3,538,250 |
| 4 | Vervoer & Communicatie | 45,935,700 | 82,609,187 | -36,673,487 | 21,483,925 | 11,347,445 | 10,136,480 |
| 5 | Volksgezondheid, SZ, C & S | 7,979,000 | 17,147,245 | -9,168,245 | 1,994,750 | 3,674,920 | -1,680,170 |
| 7 | Onderwijs | 878,000 | 537,415 | 340,585 | 219,500 | 104,023 | 115,477 |
| 9 | Financiën | 682,518,700 | 760,105,834 | -77,587,134 | 159,688,425 | 162,021,470 | -2,333,045 |
| | Vrijval schuld APFA | | 306,920,349 | -306,920,349 | | | 0 |
| | **Totaal (B)** | **805,919,200** | **1,216,153,866** | **-410,234,666** | **200,538,550** | **189,718,882** | **10,819,668** |
| | | | | | | | |

| Hoofdstuk | Omschrijving | Begroot 2001 | Werkelijk 2001 | Verschil 2001 | Begroot 2002 jan-mrt | Werkelijk 2002 jan-mrt | Verschil 2002 jan-mrt |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | *Resultaat (B-A)* | | | | | | |
| 0 | Algemeen Bestuur | -47,265,700 | -45,250,009 | -2,015,691 | -11,446,950 | -11,922,171 | 475,221 |
| 1 | Justitie & Publieke Werken | -132,593,600 | -150,537,144 | 17,943,544 | -36,005,050 | -34,484,091 | -1,520,959 |
| 2 | Economische Zaken | -37,351,400 | -46,382,069 | 9,030,669 | -18,152,050 | -11,191,213 | -6,960,837 |
| 4 | Vervoer & Communicatie | 4,971,000 | 34,909,514 | -29,938,514 | 11,511,375 | 2,071,493 | 9,439,882 |
| 5 | Volksgezondheid, SZ, C & S | -185,781,200 | -231,512,405 | 45,731,205 | -45,299,000 | -50,801,259 | 5,502,259 |
| 7 | Onderwijs | -135,516,700 | -156,600,508 | 21,083,808 | -33,638,350 | -35,230,978 | 1,592,628 |
| 9 | Financiën | 538,545,300 | 496,709,970 | 41,835,330 | 120,093,800 | 122,949,762 | -2,855,962 |
| | Vrijval schuld APFA | 0 | 306,920,349 | -306,920,349 | 0 | 0 | 0 |
| | **Totaal (B-A)** | **5,007,700** | **208,257,698** | **-203,249,998** | **-12,936,225** | **-18,608,457** | **5,672,232** |

**Tabel 1B: Begrotingsuitvoering gespecificeerd per ministerie april 2002-2004**

| Hoofd stuk | Omschrijving | Begroot 2002 apr-dec | Werkelijk 2002 apr-dec | Verschil 2002 apr-dec | Begroot 2003 | Werkelijk 2003 | Verschil 2003 | Begroot 2004 | Werkelijk 2004 | Verschil 2004 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 0 | *Kosten* | | | | | | | | | |
| 1 | Algemene zaken | 38,148,600 | 36,082,574 | 2,066,026 | 51,460,300 | 54,143,340 | -2,683,040 | 58,474,000 | 54,883,046 | 3,590,954 |
| 2 | Justitie | 79,330,700 | 81,966,932 | -2,636,232 | 123,402,300 | 127,382,258 | -3,979,958 | 128,024,700 | 133,348,817 | -5,324,117 |
| 3 | Toerisme en Transport | 51,567,000 | 51,201,979 | 365,021 | 71,970,700 | 67,104,316 | 4,866,384 | 67,288,600 | 65,925,227 | 1,363,373 |
| 5 | Sociale Zaken en Infrastructuur | 118,590,900 | 107,309,054 | 11,281,846 | 148,332,800 | 137,567,790 | 10,765,010 | 155,000,600 | 145,265,509 | 9,735,091 |
| 6 | Volksgezondheid en Milieu | 122,819,600 | 153,991,488 | -31,171,888 | 173,941,700 | 217,132,060 | -43,190,360 | 160,752,400 | 192,689,441 | -31,937,041 |
| 7 | Arbeid, Cultuur en Sport | 38,017,400 | 29,144,216 | 8,873,184 | 44,735,000 | 36,913,835 | 7,821,165 | 45,515,500 | 43,783,294 | 1,732,206 |
| 9 | Onderwijs en Administratieve Zaken | 126,873,800 | 134,531,888 | -7,658,088 | 175,430,000 | 180,818,345 | -5,388,345 | 182,858,300 | 200,104,316 | -17,246,016 |
| | Financiën en Economische Zaken | 129,387,900 | 170,572,439 | -41,184,539 | 164,090,300 | 221,125,491 | -57,035,191 | 168,098,400 | 220,007,443 | -51,909,043 |
| | | | | | | | | | | |
| | **Totaal** | **704,735,900** | **764,800,570** | **-60,064,670** | **953,363,100** | **1,042,187,435** | **-88,824,335** | **966,012,500** | **1,056,007,093** | **-89,994,593** |
| | | | | | | | | | | |
| 0 | *Middelen* | | | | | | | | | |
| 1 | Algemene zaken | 31,447,700 | 31,950,317 | -502,617 | 44,431,700 | 27,607,020 | 16,824,680 | 28,749,700 | 34,860,868 | -6,111,168 |
| 2 | Justitie | 8,540,800 | 8,791,814 | -251,014 | 12,884,700 | 22,362,554 | -9,477,854 | 16,976,200 | 19,547,247 | -2,571,047 |
| 3 | Toerisme en Transport | 416,200 | 1,810,800 | -1,394,600 | 382,100 | 1,122,347 | -740,247 | 393,100 | 1,210,982 | -817,882 |
| 5 | Sociale Zaken en Infrastructuur | 22,099,600 | 22,960,335 | -860,735 | 29,705,200 | 28,333,908 | 1,371,292 | 27,884,400 | 31,569,320 | -3,684,920 |
| 6 | Volksgezondheid en Milieu | 13,607,300 | 9,182,252 | 4,425,048 | 17,173,500 | 14,463,165 | 2,710,335 | 35,997,000 | 17,363,032 | 18,633,968 |
| 7 | Arbeid, Cultuur en Sport | 7,675,000 | 4,292,815 | 3,382,185 | 7,494,800 | 6,522,517 | 972,283 | 7,502,800 | 6,572,986 | 929,814 |
| 9 | Onderwijs en Administratieve Zaken | 5,597,500 | 4,238,703 | 1,358,797 | 8,744,900 | 7,915,191 | 829,709 | 10,635,400 | 9,516,496 | 1,118,904 |
| | Financiën en Economische Zaken | 534,008,500 | 526,238,142 | 7,770,358 | 739,824,300 | 741,431,376 | -1,607,076 | 776,690,100 | 776,080,956 | 609,144 |
| | Resultaat verzelfstandiging Setar | | | 0 | | 249,100,499 | -249,100,499 | | | 0 |
| | **Totaal** | **623,392,600** | **609,465,178** | **13,927,422** | **860,641,200** | **1,098,858,577** | **-238,217,377** | **904,828,700** | **896,721,887** | **8,106,813** |

| Hoofd stuk | Omschrijving | Begroot 2002 apr-dec | Werkelijk 2002 apr-dec | Verschil 2002 apr-dec | Begroot 2003 | Werkelijk 2003 | Verschil 2003 | Begroot 2004 | Werkelijk 2004 | Verschil 2004 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 0 | *Resultaat* | | | | | | | | | |
| 1 | Algemene zaken | -6,700,900 | -4,132,257 | -2,568,643 | -7,028,600 | -26,536,320 | 19,507,720 | -29,724,300 | -20,022,178 | -9,702,122 |
| 2 | Justitie | -70,789,900 | -73,175,118 | 2,385,218 | -110,517,600 | -105,019,704 | -5,497,896 | -111,048,500 | -113,801,570 | 2,753,070 |
| 3 | Toerisme en Transport | -51,150,800 | -49,391,179 | -1,759,621 | -71,588,600 | -65,981,969 | -5,606,631 | -66,895,500 | -64,714,245 | -2,181,255 |
| 5 | Sociale Zaken en Infrastructuur | -96,491,300 | -84,348,719 | -12,142,581 | -118,627,600 | -109,233,882 | -9,393,718 | -127,116,200 | -113,696,189 | -13,420,011 |
| 6 | Volksgezondheid en Milieu | -109,212,300 | -144,809,236 | 35,596,936 | -156,768,200 | -202,668,895 | 45,900,695 | -124,755,400 | -175,326,409 | 50,571,009 |
| 7 | Arbeid, Cultuur en Sport | -30,342,400 | -24,851,401 | -5,490,999 | -37,240,200 | -30,391,318 | -6,848,882 | -38,012,700 | -37,210,308 | -802,392 |
| 9 | Onderwijs en Administratieve Zaken | -121,276,300 | -130,293,185 | 9,016,885 | -166,685,100 | -172,903,154 | 6,218,054 | -172,222,900 | -190,587,820 | 18,364,920 |
| | Financiën en Economische Zaken | 404,620,600 | 355,665,703 | 48,954,897 | 575,734,000 | 520,305,885 | 55,428,115 | 608,591,700 | 556,073,513 | 52,518,187 |
| | Resultaat verzelfstandiging Setar | | | | 0 | 249,100,499 | -249,100,499 | | | |
| | **Totaal** | **-81,343,300** | **-155,335,392** | **73,992,092** | **-92,721,900** | **56,671,142** | **-149,393,042** | **-61,183,800** | **-159,285,206** | **98,101,406** |

Zoals uit voorgaande tabellen blijkt hebben vrijwel alle ministers, met uitzondering van de ministers van Algemene Zaken en van Economische Zaken in 2001, van Algemene Zaken (2002 en 2004), van Sociale Zaken en Infrastructuur (2002 tot en met 2004), van Toerisme en Transport (2002 tot en met 2004) alsmede van Arbeid, Cultuur (2002 tot en met 2004), hun kostenbegrotingen overschreden. Bij deze begrotingsoverschrijdingen zijn de wettelijk voorgeschreven procedures, zoals opgenomen in artikel 14 van de CV 1989, niet doorlopen.
Uit de onderzochte deelprocessen blijkt dat op hoofdkostensoort-niveau sprake is van begrotingsoverschrijdingen, die in een aantal gevallen leiden tot overschrijding van de door de Staten bij landsverordening tot vaststelling van de begrotingen gegeven machtiging op budgethouder/hoofdkostensoort-niveau. Op de naleving van de overige wettelijke voorschriften bij de begrotingsuitvoering wordt teruggekomen in hoofdstuk 5 van dit rapport.

### 4.2.3 Begrotingsverantwoording

*Verantwoordingsproces*
Omtrent het verantwoordingsproces zijn in de CV 1989 alleen wettelijke voorschriften opgenomen met betrekking tot de bestanddelen van de jaarrekening van het Land en de opleveringsdata van deze bestanddelen aan een volgende schakel in het verantwoordingsproces. Zo zijn ministers gehouden, voor elk dienstjaar een exploitatieoverzicht met de daarbijbehorende (nauwkeurige en volledige) toelichting in te dienen bij de minister van Financiën vóór 1 april van het dienstjaar daaropvolgend. Laatstgenoemde stelt de jaarrekening van het afgelopen dienstjaar samen en zendt deze vóór 1 juni op naar de Rekenkamer. Deze dient haar rapport over de beoordeling van de jaarrekening binnen 12 weken na de datum van verzending aan de minister van Financiën aan te bieden. Op zijn beurt biedt deze minister jaarlijks op uiterlijk 1 september de ontwerplandsverordening tot vaststelling van het saldo van de exploitatierekening met de daarbijbehorende memorie van toelichting, vergezeld van de jaarrekening en het Rekenkamerrapport hieromtrent aan de Staten aan.
Verder is bepaald dat de jaarrekening wordt ingericht in overeenstemming met bij landsbesluit, houdende algemene maatregelen (lb ham), vastgestelde modellen. Dit lb ham is echter nog niet tot stand gekomen.
Deze wettelijke voorschriften zijn niet toereikend om het verantwoordingsproces goed te laten verlopen. De grondslagen voor waardering en resultaatbepaling vormen een onmisbaar element bij de samenstelling van en controle op de jaarrekening evenals de modellen voor de inrichting van de jaarrekening. Voorts is niet wettelijk vastgelegd op welk tijdstip de CAD, die belast is met de controle van de jaarrekening, deze krijgt aangeboden.
Voor de (definitieve) afstemming van de financiële verhoudingen tussen het Land en gelieerde instellingen is het tijdig ontvangen van hun jaarrekeningen geboden. Ten

aanzien van overheidsvennootschappen, waarin het Land een belang van AWG 100.000 of meer heeft, is bepaald dat deze een afschrift van hun jaarrekeningen direct na vaststelling ervan aan de minister doen toekomen. Bij landsverordening ingestelde rechtspersonen zijn gehouden binnen drie maanden na de afsluiting van hun dienstjaar hun jaarrekening aan te bieden aan de minister van Financiën. Deze wettelijke voorschriften worden niet stipt nageleefd. Niet naleving van deze bepalingen is niet gesanctioneerd. Het belang om de onderlinge financiële verhoudingen periodiek af te stemmen wordt hiermee onderstreept.
Over de realisatie van de kapitaaluitgaven, investeringen en financieringsmiddelen wordt in de jaarrekening geen verantwoording afgelegd noch mededelingen gedaan. Dit is een omissie, omdat de minister(s) bij de goedkeuring van de begrotingslandsverordening wordt (worden) geautoriseerd om bepaalde rechtshandelingen te verrichten in het kader van de beleids-/begrotingsuitvoering. Autorisatie gaat gepaard met aflegging van verantwoording; ministers dienen dus ook op de realisatie van dit deel van de begrotingslandsverordening te worden aangesproken.

*Effectiviteit financieel beleid*
Bij de bedrijfsvoering gaat het om de beheersing en sturing van de activiteiten/processen binnen een organisatie met het oog op de realisatie van de beleidsdoelstellingen. Zoals in hoofdstuk 3 reeds naar voren is gekomen heeft de Rekenkamer alleen voor het financieel beleid vanaf 2002 enigszins concrete beleidsdoelstellingen in meetbare termen op één vooraf vastgesteld meetmoment aangetroffen.

Het door de kabinetten in de onderzochte periode nagestreefde begrotingsevenwicht, door onder andere verlaging en beheersing van de personeelskosten, werd begrotingstechnisch slechts in 2001 gehaald. Volgens de goedgekeurde begrotingen voor het dienstjaar 2001 was er sprake van een begrotingsoverschot van AWG 5 miljoen en een financieringsoverschot van ruim AWG 22 miljoen, na rekening te hebben gehouden met de machtiging aan de minister van Financiën om voor een bedrag van ruim AWG 78,5 miljoen (inclusief schatkistpapier van maximaal AWG 40 miljoen) aan geldleningen aan te gaan ten laste van het Land.
In werkelijkheid zijn in 2001 en 2003 exploitatieoverschotten gerealiseerd, als gevolg van de vrijval van de schuld van het Land aan het Algemeen Pensioenfonds van Aruba (APFA) respectievelijk het geboekte resultaat bij de verzelfstandiging van Setar. De beperking van de jaarlijkse groei in de personeelskosten van overheidsfunctionarissen, zonder rekening te houden met die van functionarissen die ter beschikking zijn gesteld aan gesubsidieerde instellingen, tot maximaal 2% is in 2001 nagenoeg alleen gelukt, als gevolg van de verlaging van de pensioenbijdrage.
De begrotingsuitvoering laat in 2001 een begrotingsoverschot van AWG 208,3 miljoen zien, waarin de meevaller, ten gevolge van de vrijval van de schuld van het Land aan het APFA, ad AWG 306,9 miljoen is begrepen. Zonder deze meevaller is er sprake van

een begrotingstekort van AWG 98,7 miljoen. In 2003 wordt ook een exploitatieoverschot ad AWG 56,7 miljoen gerealiseerd, als gevolg van het behaalde resultaat ad AWG 249,1 miljoen bij de verzelfstandiging van het landsbedrijf Setar. Zonder deze meevaller is er in dit geval sprake van een begrotingstekort van AWG 192,4 miljoen.

Het bereiken van begrotingsevenwicht in 2007 en 2009, zoals voorgenomen en verwoord in de zogenaamde Oduber-Swaen-norm, is niet haalbaar gebleken. Volgens de samenvattende nota, behorende bij de begrotingen van 2009, wordt het bereiken van begrotingsevenwicht eerst in 2012 verwacht. Aangezien de mate, waarin de financieringstekortnorm jaarlijks moet dalen om begrotingsevenwicht in 2009 te bereiken, niet in concreet meetbare termen per meetmoment is geformuleerd, is achteraf ook niet te toetsen of de tussentijdse (sub)doelstellingen zijn gerealiseerd.

# 5 Bevindingen van het onderzoek naar de jaarrekeningen 2001-2004

## 5.1 Algemeen

In dit hoofdstuk worden de belangrijkste bevindingen van het verrichte onderzoek naar de jaarrekeningen 2001-2004 naar voren gebracht. Deze bevindingen hebben betrekking op:

- de getrouwheid (volledigheid, juistheid en tijdigheid) van de financiële verantwoording;
- de verrichte deelonderzoeken naar een aantal belangrijke bedrijfsprocessen binnen de overheid.

## 5.2 Getrouwheid van de financiële verantwoording

### 5.2.1 Afstemmingen

De Rekenkamer heeft geconstateerd dat de centrale administratie, zoals gevoerd ter Directie Financiën via het Gemeentelijk Financieel Systeem (GFS), niet in evenwicht is. De balanspost 'Saldireserve' stemt in de jaarrekeningen 2001-2004 niet overeen met de post 'Saldireserve' (vanaf ultimo 2000 ad debet AWG 600.000.869) in het GFS over die jaren. De balanspost 'Saldireserve' in de jaarrekening is -rekening houdend met de ultimo 2001 aan de 'Saldireserve toegevoegde post 'Egalisatiereserve (ad credit AWG 178.183.064)- minder negatief dan in het GFS in 2001 en 2003 en meer negatief in 2002 en 2004. De verschillen zijn als volgt:

| Jaar | Saldireserve Jaarrekening (A) | Saldireserve cfm GFS (B) | Resultaat lopend jaar (C) | Cumulatief resultaat (D) | Verschil (E)= (A)-(B) |
|---|---|---|---|---|---|
| 2000 | -671,904,819 | -600,000,869 | -71,908,965 [2] | -71,908,965 | -71,903,950 |
| 2001 | -285,257,694 | -600,000,689+178,183,064= -421,817,805 | 208,257,694 | 136,348,729 | 136,353,744 |
| 2002 | -459,407,908 | -600,000,869+178,183,064= -421,817,805 | -173,943,847 | -37,595,118 | -37,590,103 |
| 2003 | -402,736,766 | -600,000,689+178,183,064= -421,817,805 | 56,671,142 | 19,076,024 | 19,081,039 |
| 2004 | -562,021,972 | -600,000,689+178,183,064= -421,817,805 | -159,285,206 | 140,209,182 | -140,204,167 |

[2] Het verschil ad Awg. 5,015 is te wijten aan verschillen uit 1999: minder negatieve kosten (Awg. 4,900 en minder middelen (Awg. 5) in GFS ten opzichte van de jaarrekening en uit 2000 (Awg. 110) minder Saldireserve in GFS ten opzichte van de jaarrekening.

Het verschil in de post 'Saldireserve' wordt nagenoeg geheel verklaard uit het niet verantwoorden in het GFS van het (cumulatief) resultaat vanaf 2000. Desgevraagd deelde de Directie Financiën de Rekenkamer mee dat de jaarrekening sluitend was gemaakt door afboeking van het verschil tussen de activa en passiva per balansdatum ten laste of ten gunste van de GFS-post 'Crediteuren'.

### 5.2.2 Volledigheid, juistheid en tijdigheid verantwoording

De Rekenkamer heeft geconstateerd dat de posten, zoals opgenomen in de jaarrekening, niet volledig, niet juist en niet tijdig worden verantwoord. Ter illustratie hiervan volgt hieronder een aantal voorbeelden, waaruit dit blijkt.

*1. Volledigheid*
- De verantwoording van middelen op kasbasis;
- De verantwoording van de bijdragen/schenkingen aan Stichting Fondo Desaroyo Aruba (FDA).

*2. Juistheid*
- De bouw van twee kantoorgebouwen ten behoeve van het ministerie van Justitie;
- De lening ten behoeve van de Stichting Aruba Hotel Trade and Training Center (Stichting AHTTC)
- Het noodproject Parkietenbos.

*3. Tijdigheid*
- De overdracht van de aandelen Tele Aruba NV aan SETAR NV.

*Ad 1. Volledigheid van de verantwoording*

De verantwoording van middelen op kasbasis

Met ingang van 2002 wordt in strijd met de CV 1989 een aantal middelenposten (winstuitkering deelnemingen en deviezenprovisie) verantwoord op basis van het kas- in plaats van het baten- en lastenstelsel. Dit heeft tot gevolg dat de genoemde opbrengsten niet volledig, maar ook niet tijdig worden verantwoord. Zo is, uitgaande van de toepassing van het baten- en lastenstelsel in 2002 en 2003 respectievelijk AWG 317.475 en AWG 14.627.000 te weinig en daarentegen is in 2004 AWG 13,595,654 teveel winstuitkering uit deelnemingen verantwoord.

De verantwoording van de bijdragen/schenkingen aan Stichting Fondo Desaroyo Aruba (FDA)

Ten aanzien van de Stichting FDA, die op 15 mei 2000 is opgericht doch waarvan de oprichting eerst bij landsverordening van 21 december 2001 met terugwerkende kracht tot 15 mei 2000 is geformaliseerd, speelden de volgende zaken een rol:

a. De gestorte bijdragen op de geoormerkte rekening, die werd aangehouden ten behoeve van de Stichting FDA bij de Centrale Bank van Aruba (CBA), maar ten name van het Land, werden niet volledig, juist en tijdig verantwoord. Volgens de goedgekeurde jaarrekening van de Stichting FDA over 2000 bedroeg het saldo van deze bankrekening AWG 19,3 miljoen. Van dit saldo is ultimo 2000 slechts de door het Land gestorte bijdrage ad AWG 3 miljoen opgenomen onder post 'Overige vorderingen' in de jaarrekening van het Land. De door Nederland in 2000 gestorte bijdragen ad AWG 16.898.503 zijn niet opgenomen in de balans van het Land in afwachting van de formalisering van de Stichting FDA. Dit was echter ten tijde van het opstellen van de jaarrekening van het Land over 2000 reeds een feit, waardoor deze bijdragen hadden moeten worden verwerkt in de jaarrekening 2000 van het Land. De bijdragen over 2001 zijn door het Land voor 1/3 deel gestort en door Nederland helemaal niet. Ultimo 2001 had het Land dus een schuld aan de Stichting FDA van AWG 4 miljoen maar heeft deze niet als zodanig verantwoord.
b. Er bestaat ook geen consensus over de vraag of deze bijdragen moeten worden gerekend tot de activa van het Land. De CAD is de mening toegedaan dat deze fondsen niet op de balans van het Land dienen voor te komen, omdat het Land niet vrijelijk over deze fondsen mag beschikken. Het Land kan inderdaad niet vrijelijk over deze middelen beschikken; de beschikkingsbevoegdheden zijn op grond van een beheerovereenkomst belegd bij het bestuur van de Stichting FDA. In de toelichting behorende bij de post 'Liquide middelen' is daar ook melding van gemaakt. Naar de mening van de Rekenkamer kan hiermee worden volstaan, temeer omdat met dit geld (overheid)projecten worden uitgevoerd die aan het Land ten goede komen door middel van schenkingen.
c. Ook het realisatiemoment van de schenkingen is voor de Rekenkamer niet duidelijk, haar mening is dat dit het moment is waarop de Stichting FDA beschikt dat gelden worden vrijgemaakt voor projecten ten behoeve van het Land. Het Land krijgt door deze beschikking het recht op een schenking uit het fonds.

*Ad 2. Juistheid van de verantwoording*

De bouw van twee kantoorgebouwen

De bouw van een tweetal panden ten behoeve directies/diensten, die ressorteren onder het ministerie van Justitie, is als huurovereenkomst verantwoord, terwijl deze de kenmerken heeft van een 'financial lease' overeenkomst. Op basis van het baten- en lastenstelsel dienen de financiële gevolgen van deze leaseovereenkomst op de balans tot uiting te komen, door de investering te activeren, waartegenover de verplichting tot

het betalen van de huurtermijnen onder de passiva moet worden opgenomen. Dit is niet gebeurd.
Voor het afsluiten van een huurovereenkomst met een looptijd langer dan 5 jaar, doch niet langer dan 25 jaar, werd de minister gemachtigd bij landsverordening van 19 mei 2004, waarbij eveneens is bepaald dat het maandelijkse huurbedrag ten hoogste AWG 125.417.50 bedraagt. Voor elk pand wordt een huurovereenkomst aangegaan, ingaande 1 september 2005 en ook als zodanig begroot en verantwoord op de begrotingspost 'Huur gebouwen' (4320). Er wordt gedurende 25 jaar huur (in totaal AWG 37,625,250) betaald; aan het eind van de huurperiode gaan de eigendomsrechten van de panden over op het Land, zonder enige vergoeding aan de verhuurder, terwijl het Land gedurende de huurperiode het economische risico draagt. Zo moet de huurder bij tussentijdse opzegging van de huurovereenkomst de huurpenningen van de resterende huurperiode toch betalen en loopt de huurder, bijvoorbeeld bij brand het risico te worden aangesproken voor de kosten die niet door de uitkering op basis van de door de verhuurder gesloten brandverzekeringspolis worden gedekt.

De door het Land gegarandeerde lening ten behoeve van de Stichting AHTTC
De Stichting AHTTC beheerde het Bushiri Beach Hotel. In het Bushiri Beach Hotel was de hotelvakschool ondergebracht. De door het Land gegarandeerde lening betrof een lening van AWG 3 miljoen met daarnaast een toegestane kredietlimiet van AWG 1 miljoen. Deze lening werd aangegaan bij overeenkomst van 14 augustus 1995 en werd achteraf bij brief van 14 februari 1996 goedgekeurd door de ministers van Financiën, van Welzijnszaken en van Economische Zaken. Ten aanzien van deze lening is het volgende aan te merken:

a. Bij brief van 11 december 1997 werd, naast de goedkeuring, ook de garantiestelling van de lening ten laste van het Land bevestigd door de ministers van Algemene Zaken en van Financiën, zonder de vereiste machtiging te hebben verkregen krachtens landsverordening. De eveneens verantwoordelijke minister van Economische Zaken heeft deze brief niet medeondertekend. Eerst bij landsverordening van 4 november 2003 werden de ministers van Algemene Zaken, van Financiën en van Economische Zaken achteraf gemachtigd de geldleningsovereenkomst ten behoeve van de Stichting AHTTC, met terugwerkende kracht tot 14 februari 1996 te garanderen ten laste van het Land. Echter, in de jaarrekeningen van het Land tot en met het dienstjaar 1998 werd deze lening verantwoord onder de langlopende schulden en vanaf 1999 onder de post voorzieningen, als zijnde de door het Land gegarandeerde lening. Naar het oordeel van de Rekenkamer is -strikt formeel gezien- pas vanaf 4 november 2003 sprake van een rechtsgeldige garantiestelling door het Land, die weliswaar terugwerkt tot 14 februari 1996. Daarvoor is er sprake van een rechtshandeling, aangegaan door onbevoegde ministers.
b. De goedgekeurde geldleningsovereenkomst behelsde de verstrekking van een geldlening ad AWG 3 miljoen uitsluitend ten behoeve van de renovatie van het

Bushiri Beach Hotel en het stellen van een kredietlimiet van AWG 1 miljoen ten behoeve van de financiering van het werkkapitaal. De voorwaarden, waaronder deze geldleningen werden gesloten, zijn in de loop der jaren gewijzigd als gevolg van het niet voldoen aan de leningsvoorwaarde om als zekerheidsstelling het recht van eerste hypotheek te vestigen op het Bushiri Beach Hotel, dat eigendom was/is van het Land. Bij voornoemde landsverordening werd de minister van Financiën tevens gemachtigd, onder andere een bedrag van AWG 11 miljoen te schenken aan de Stichting AHTTC in verband met de verkoop van het Bushiri Beach Hotel. De koop hiervan ging niet door, omdat aan de voorwaarden, zoals onder andere het verstrekken van een bankgarantie door de aspirant-koper,.niet werd voldaan. Bij landsverordening van 5 december 2007 werd de minister van Financien uiteindelijk gemachtigd om een einde te maken aan het geschil over de aan Stichting AHTTC verstrekte bankleningen en om ter uitvoering hiervan een 7½ % obligatielening (ad AWG 17.480.058 verhoogd met 7½ % 's jaars te rekenen vanaf 25 juli 2006) aan te gaan. Ultimo 2004 bedroeg de lening conform de opgave van de bank dd. 26 januari 2005 AWG 17.268.317. Het heeft tot eind 2008 geduurd voordat een einde kwam aan dit geschil; in december 2008 werd de lening die toen circa AWG 20,6 miljoen bedroeg afgelost uit de ontvangen opbrengst inzake de verkoop van het Plant Hotel. Door het niet slagvaardig optreden heeft het Land een rentelast van ruim AWG 16 miljoen opgelopen.

Het noodproject Parkietenbos

Het noodproject Parkietenbos heeft betrekking op de afvaldumpplaats te Parkietenbos, dat een gevaar vormde voor het milieu en de volksgezondheid, omdat de grond op sommige plaatsen zwaar vervuild was door giftige stoffen en omdat afval ook via vervuild regenwater in zee dreigde terecht te komen.

Aan het noodproject Parkietenbos dat op basis van een managementovereenkomst van 27 februari 2002, getekend door de minister van Volksgezondheid en Milieu, is uitgevoerd kleven de volgende tekortkomingen:

De contractprijs van dit noodproject ad AWG 15.038.492 is uitgesmeerd over drie termijnen in de dienstjaren 2002, 2003 en 2004 en bedroegen respectievelijk AWG 500.000, AWG 10.682.000 en AWG 3.856.492. Deze bedragen werden -in strijd met de geldende CV 1989- begroot en verantwoord in de jaarrekening over de desbetreffende dienstjaren op de begrotingspost 'Deskundig advies' (16568201.4631), terwijl dit noodproject een levensduurverlengende investering in de dumpplaats Parkietenbos betrof. Conform de zienswijze Rekenkamer had de verantwoording als een investering begroot dienen te worden.

*Ad 3. Tijdigheid van de verantwoording*

De overdracht van de aandelen Tele Aruba NV aan SETAR NV

Met betrekking tot de overdracht van de aandelen van Tele Aruba NV aan SETAR NV dient het volgende te worden opgemerkt:

a. De vervreemding van de aandelen is bij landsbesluit geformaliseerd. Gezien de financiële consequenties voor het Land, die met deze overdracht samenhingen, had formalisering van de vervreemding van de aandelen bij landsverordening voor de hand gelegen. Op 14 september 2004 heeft het Land de aandelen van Tele Aruba NV namelijk overgedragen aan SETAR NV voor het nominale bedrag van de aandelen, dit is AWG 20.000. De waarde van de ingebrachte activa minus passiva van Tele Aruba NV bedroeg ten tijde van de overdracht volgens de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening van SETAR NV over 2004 circa AWG 3.159.000. Er is bij de overdracht rekening gehouden met een negatieve goodwill van AWG 3.139.000. Voorts heeft het Land volgens dezelfde geconsolideerde jaarrekening van SETAR NV -onder voorbehoud van de goedkeuring van de Staten- bij brief 14 september 2004 aan Tele Aruba NV toegezegd:
   - een eenmalige subsidie van AWG 1 miljoen ter gedeeltelijke dekking van de kosten, verbonden aan de afvloeiingsregeling van het personeel;
   - de rente en aflossing van de lening, die het Land heeft verstrekt aan Tele Aruba NV en per overdrachtsdatum AWG 4.825.926 bedraagt, te bevriezen tot ná 1 januari 2014. Per genoemde datum zal het in rekening te brengen rentepercentage worden bepaald. Deze lening zal na genoemde datum alleen worden afgelost als de resultaten van Tele Aruba NV dit toelaten.

b. In afwachting van de formalisering van de toezeggingen is de schuld in verband met de eenmalige subsidie niet opgenomen ultimo 2004. De eenmalige subsidie zou volgens mededelingen van de Directie Financiën zijn verrekend met de afdracht van loonbelasting over oktober 2004. In het laatste geval had de Rekenkamer in het kader van transparantie, in afwachting van de formalisering van de toezegging, zowel een vordering van de verrekende loonbelasting op als een niet uit de balans blijkende verplichting ten opzichte van Tele Aruba NV moeten aantreffen in de jaarrekening van het Land over 2004.

### 5.2.3 Presentatie

In deze subparagraaf stelt de Rekenkamer de schadeclaim inzake Trias Resort NV (Trias) aan de orde. Van het onderwerp wordt de stand van zaken in de jaarrekening weergegeven.
Bij deze post gaat de Rekenkamer slechts in op de informatie, die in de toelichting bij de ‘Niet uit de balans blijkende verplichtingen’ ten aanzien van Trias had behoren te worden vermeld, maar daarin niet is opgenomen.
Trias heeft bij verzoekschrift van 18 juni 1991 een rechtszaak aanhangig gemaakt tegen het Land wegens wanprestatie althans gesteld dat het Land in ieder geval onrechtmatig jegens haar/haar aandeelhouder heeft gehandeld, door geen gevolg te geven aan de verlening van een garantie ten behoeve van de bouw van een

hotelproject. De rechter vonniste, zowel in eerste aanleg als in hoger beroep, dat het Land onrechtmatig heeft gehandeld door de gewekte en gerechtvaardigde verwachtingen niet te honoreren. Op grond hiervan is een schadestaatprocedure opgestart. Bij tussenvonnis in hoger beroep werd het Land op 25 maart 1997 veroordeeld tot betaling van een schadevergoeding van ieder geval AWG 1.785.949,47, vermeerderd met wettelijke rente en verminderd met het reeds betaalde voorschot van AWG 1.100.000. Bij dit vonnis heeft het gerechtshof voorts de vordering tot vergoeding van de immateriële schade verworpen en de benoeming van deskundigen die moesten rapporteren over twee schadeposten bevestigd. Tegen dit vonnis is door partijen geen beroep op cassatie aangetekend, waardoor, volgens de conclusie van 19 september 2008 van de Hoge Raad, de in 1997 toegewezen schadevergoeding onherroepelijk is geworden. Dit blijkt niet uit de toelichting bij de 'Niet uit de balans blijkende verplichtingen' ten aanzien van Trias.
De Rekenkamer kon verder de juistheid van het in 2004 door de Directie Financiën in mindering gebrachte bedrag (US$ 4,218,927) op de in kort geding toegewezen schadevergoeding (US$ 6,006,000) niet toetsen bij gebrek aan documentatie.
Overigens heeft het gerechtshof op 16 januari 2007 het door Trias aangevochten vonnis van het Gerecht in Eerste Aanleg om een schadevergoeding van US$ 10 miljoen, in plaats van de gevorderde US$ 20.2 miljoen, toe te wijzen vernietigd en de vordering van Trias alsnog afgewezen. Op de door beide partijen ingestelde cassatie heeft de Hoge Raad op 31 oktober 2008 gevonnist en daarbij Trias in het ongelijk gesteld en veroordeeld tot betaling van de kosten. Het Land heeft thans een vordering op Trias van alle tot dusver betaalde voorschotten, vermeerderd met wettelijke rente.

## 5.3 Deelonderzoeken

De aanpak van de verrichte deelonderzoeken is steeds geweest om door bestudering van wet- en regelgeving, beleidsrichtlijnen en procedureregels en door middel van het houden van interviews inzicht te krijgen in het desbetreffende bedrijfsproces. Hierna is op basis van een beperkte steekproef van transacties uit 2001 en 2004 het gevoerde beheer getoetst aan de hand van de normen genoemd in hoofdstuk 2. Bij elk deelonderzoek geeft de Rekenkamer in hoofdlijn een uitwerking van de aangelegde toetsingscriteria weer.
Achtereenvolgens worden hierna de belangrijkste bevindingen van elk van de onderzochte bedrijfsprocessen naar voren gebracht.

### 5.3.1 Personeelsbeheer, voorzover de indienstneming van overheidspersoneel betreffend

Dit deelonderzoek heeft betrekking op de indienstneming van overheidspersoneel. De Rekenkamer heeft getoetst of bij de aanstellingen van overheidspersoneel de wet- en regelgeving hieromtrent in acht werden genomen. Voor benoeming tot ambtenaar is vereist dat deze de Nederlandse nationaliteit bezit en zowel een verklaring van goed zedelijk gedrag als een medische verklaring overlegt. De benoeming moet zijn vastgelegd in een landsbesluit, die de wettelijk vereiste gegevens dient te bevatten. De bezoldiging van ambtenaren moet zijn gebaseerd op de Bezoldigingsregeling van Aruba en voldoen aan de hierin gestelde eisen. Het besluit tot voordracht aan de Gouverneur tot benoeming van ambtenaren en over de voorstellen inzake overeenkomsten met arbeidscontractanten dient te zijn genomen door de ministerraad. Arbeidsovereenkomsten moeten in overeenstemming van de CV 1989 uit geschrifte blijken en kunnen niet zijn aangegaan voor een periode langer dan 5 jaar. Tenslotte ging de Rekenkamer na of de beleidsadviserende en uitvoerende diensten op het gebied van personeelsaangelegenheden, de Directie Personeel en Organisatie (DPO) en het Bureau Personeel en Organisatie (BPO), voorafgaande aan elk besluit tot indienstneming van overheidspersoneel advies heeft uitgebracht.

*Bevindingen*

De belangrijkste bevindingen zijn als volgt:

- Nagenoeg alle benoemingen in de onderzochte periode (maar uit eigen wetenschap weet de Rekenkamer dat dit geldt voor nagenoeg alle benoemingen bij de overheid) werden pas achteraf geformaliseerd, waardoor alle betalingen inzake deze benoemingen tot het moment van formalisering als onrechtmatig kunnen worden bestempeld. Bovendien bevatten niet alle landsbesluiten alle gegevens, zoals voorgeschreven door de wet.
- Wegens het uitblijven van de herziening van de sterk verouderde Bezoldigingsregeling Aruba 1986 (BRA) werden wijzigingen in rangenstelsels en bezoldigingen voor bepaalde diensten opgesteld, voorgelegd aan de ministerraad en na goedkeuring hiervan uitgevoerd, vooruitlopend op de formalisering van de wijziging. Het gevolg hiervan is dat overheidspersoneel op basis van conceptrangenstelsels en de daaraan gekoppelde bezoldigingen werd ingeschaald in afwijking van de geldende BRA.
- Toelagen werden toegekend zonder wettelijke grondslag (zoals huishuur-/internettoelage) of onder verruiming van het toepassingsgebied van de wettelijke bepaling, zoals het geval is bij artikel 25 van de Landsverordening materieel ambtenarenrecht (LMA). Dit artikel, bedoeld om bijzondere prestaties van ambtenaren te belonen, is in de loop der jaren van toepassing verklaard op arbeidscontractanten en diende ook als grondslag bij het toekennen van persoonlijke toelagen aan ambtenaren, in afwachting van de herziening van de

BRA, of bij het overbruggen van inkomensachteruitgang van voormalige arbeidscontractanten bij benoeming tot ambtenaar.

- Ook kwam het voor dat personeel in dienst werd genomen op basis van een arbeidsovereenkomst als hij/zij een verklaring van goed zedelijk gedrag niet kon overleggen of was veroordeeld door de rechter.
- Beleidsadviezen in het kader van het besluitvormingsproces over het in dienst nemen van overheidspersoneel bleven achterwege, met name bij arbeidscontractanten, of werden aangeboden nadat de beslissing was genomen. Bovendien zijn de verstrekte beleidsadviezen veelal niet compleet. Zo kwam het voor dat vereiste documenten (diploma's, verklaring van goed zedelijk gedrag) pas ná de indiensttreding werden ingeleverd, waardoor de ministerraad zich in een later stadium weer moest buigen over bijvoorbeeld de inschaling.
- Taken (taakverdeling), doelstellingen, bevoegdheden en verantwoordelijkheden van de DPO en het BPO waren niet helder geformuleerd. Er was een gebrek aan communicatie tussen deze overheidsdiensten, waardoor het aan de coördinatie van de taakuitvoering ontbrak.
- Over de kerntaken van de overheid is nog geen beslissing genomen, nadat het rapport hieromtrent aan de ministerraad is aangeboden in juli 2007. Er bestond geen goedgekeurd en actueel formatieplan voor het gehele overheidsapparaat en voor de meeste afzonderlijke diensten. De taak- en functiebeschrijvingen met de daarbij behorende bevoegdheden en verantwoordelijkheden van alle functies binnen de overheid zijn niet aanwezig.
- Er was geen sprake van een eenduidig personeelsbeleid, uitmondende in schriftelijk vastgelegde beleidsrichtlijnen en procedureregels. Beslissingen werden vaak gebaseerd op eerdere soortgelijke gevallen en zijn dus ad hoc, want een landsbesluit/ministeriële beschikking van enig ander personeelslid is niet aan te merken als beleidsrichtlijn. Van een beleidsrichtlijn wordt verwacht dat deze eenduidig is uitgewerkt, bijvoorbeeld wat de regeling inhoudt, wie, waarvoor en wanneer in aanmerking kan komen, welke procedures daarbij gevolgd moeten worden en welke (financiële) gevolgen de regeling heeft voor het Land.
- In de onderzochte jaren was het niet vereist dat vóór het in dienst nemen van personeel werd nagegaan of er in de begroting voldoende krediet hiervoor beschikbaar was, met begrotingsoverschrijdingen op personeelskosten als gevolg.
- Niet alle personeelsdossiers waren aanwezig. De aanwezige dossiers waren niet altijd compleet. Zo ontbrak in verschillende dossiers het Personeelszaken (PZ)-formulier en sporadisch ook de verklaring van goed zedelijk gedrag en (gewaarmerkte) diploma's.
- Het beleid op personeelsgebied is blijkens de memorie van toelichting bij de begrotingslandsverordeningen voor de onderzochte jaren gericht op de structurele verlaging en beheersing van personeelsuitgaven door de jaarlijkse groei hiervan te beperken tot maximaal 2%. Deze doelstelling werd in 2001

gehaald, als gevolg van de daling van de bijdrage aan het APFA met AWG 13,5 miljoen, dit is een daling van 41% ten opzichte van 2000. De vorderingen die zijn gemaakt met de voorgenomen maatregelen ter bereiking van de structurele verlaging en beheersing van de personeelsuitgaven zijn als volgt:

. Er is een afvloeiingsregeling tot stand gekomen in 1996.
. Voor overheidspersoneel dat ná 1 mei 2005 in dienst is getreden geldt een pensioenregeling, gebaseerd op het gemiddelde inkomen gedurende de diensttijd in plaats van de laatste twee dienstjaren.
. Het rapport inzake kerntakenanalyse is verschenen in juli 2007. Een besluit hieromtrent is uitgebleven.

Uit het verloop van de personeelskosten over de dienstjaren 2000-2004 en de jaarlijkse groei blijkt dat de getroffen maatregelen nog niet hebben geleid tot verlaging noch beheersing van de personeelskosten. Op hoofdkostensoortniveau 4100 wordt de jaarlijkse groei van maximaal 2% alleen in 2002 gehaald. Op de som van hoofdkostensoorten 4100 en 4200 is, zoals hiervoor reeds naar voren is gekomen, alleen in 2001 een groei van minder dan 2% gehaald.

*Evaluatie personeelsbeheer*

De belangrijkste zaken die een doelmatig personeelsbeheer in de weg staan zijn:

a. Het ontbreken van een formatieplan voor de gehele overheid en voor de afzonderlijke diensten;
b. De BRA die aan dringende herziening toe is;
c. Het ontbreken van een eenduidig personeelsbeleid, zo mogelijk schriftelijk vastgelegd in wet- en regelgeving, procedurebeschrijvingen, beleidsrichtlijnen en nader uitgewerkt in werkinstructies voor het uitvoerend personeel;
d. Het gebrek aan coördinatie tussen en binnen de diensten die in het besluitvormingsproces ten aanzien van personeelsaangelegenheden een rol spelen;
e. Het ontbreken van kwantiteit- en kwaliteitseisen aan de adviezen van de beleidsadviserende en -uitvoerende instanties.

De Rekenkamer heeft geconstateerd dat ná de onderzochte periode een eerste poging werd gedaan om de geldende wet- en regelgeving te inventariseren en deze vast te leggen in het Handboek Rechtspositie welk begin 2007 is gepubliceerd. De procedures voor zowel de benoeming in tijdelijke dienst (ambtenarenstatus) als voor een indiensttreding op basis van een arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht zijn schriftelijk vastgelegd. De totstandkoming van het Handboek Rechtspositie is toe te juichen. Er is vooruitgang geboekt aangezien de procedure voor een indiensttreding met een contract naar burgerlijk recht in het Handboek Rechtspositie is beschreven. Dit handboek is echter naar het oordeel van de Rekenkamer voor verbeteringen vatbaar op de volgende punten:

- De begrotingstoets wordt in een te laat stadium toegepast. Naar het oordeel van de Rekenkamer moet de begrotingstoets reeds bij start (dus bij de dienst) gebeuren.
- De formatieplannen zijn voor het overgrote deel der diensten noch voor het gehele overheidsapparaat vastgesteld. Een eventuele toetsing aan het formatieplan kan in de meeste gevallen dus niet plaatsvinden.

Voorts is er nog niets geregeld over onder andere:
- de kwaliteit van de adviezen (juistheid, volledigheid, tijdigheid) ten aanzien van indiensttredingen. Deze adviezen moeten een deugdelijke grondslag vormen voor de beslissing over het al dan niet in dienst nemen van personeel;
- de wettelijke grondslag op tal van beloningen (toelagen) en tegemoetkomingen (kostenvergoedingen) die op ambtenaren van toepassing zijn;
- het opstellen van algemeen geldende beleidsrichtlijnen, procedureregels en werkinstructies over tal van onderwerpen en deze actueel houden. Dit heeft gevolgen voor de coördinatie van de werkzaamheden op personeelsgebied, teneinde het risico van ongelijke behandeling van personen in overheidsdienst te beperken;
- de doorlooptijden van de verschillende deelprocessen, zoals de ontvangst van het bewijs van de medische keuring en de verklaring van goed zedelijk gedrag, de advisering door de DPO en het BPO en de schriftelijke vastlegging van de indiensttreding. De formalisering hiervan geschiedt altijd pas achteraf en geruime tijd na de indiensttredingdatum.

### 5.3.2 Financieel beheer

#### *5.3.2.1 Studieleningen*

Sinds 1986 verleent het Land, vooruitlopend op de totstandkoming van wet- en regelgeving, leningen op basis van een studieleningovereenkomst aan aankomende studenten. Het verlenen van studieleningen is anno 2010 nog niet wettelijk geregeld. Aan de verstrekking van studieleningen liggen wel door de Staten goedgekeurde beleidsuitgangspunten ten grondslag. In de loop der jaren zijn deze beleidsuitgangspunten met goedkeuring van de voor onderwijs verantwoordelijke minister dan wel ministerraad gewijzigd zonder de Staten hierin te kennen. Studieleningen kunnen worden verstrekt aan studenten die zowel in Aruba, in de regio dan wel in Nederland een vervolgstudie gaan volgen op minimaal middelbaar beroepsonderwijsniveau (lokaal) dan wel op minimaal hoger beroepsonderwijsniveau (lokaal en in het buitenland). De eisen waaraan moet worden voldaan om in aanmerking te komen voor een studielening en de voorwaarden waaronder de studielening wordt verstrekt (de hoogte van de maximale studielening, de maximale studieduur en de maximumleeftijd bij de start of einde van de studie/stopzetting

studielening) varieert per land waar de vervolgopleiding wordt genoten en per soort (vak)opleiding.
De toetsing van de Rekenkamer was voornamelijk gericht op de toetsing van de naleving van de beleidsrichtlijnen en op de bedrijfsvoering bij verlening, verlenging, beëindiging of intrekking en inning van studieleningen.

*Bevindingen*
Het ingestelde deelonderzoek naar studieleningen bracht het volgende aan het licht:

- De verstrekte studieleningen hebben in de onderzochte dienstjaren de begrote leningen overschreden; er is sprake van begrotingsonrechtmatigheid. Deze overschrijdingen bedroegen in de onderzochte periode achtereenvolgens van AWG 3,3 miljoen, AWG 5,0 miljoen, AWG 5,6 miljoen en AWG 3,7 miljoen. Volgens de Directie Onderwijs werden studieleningen in het verleden begroot door de Directie Financiën, die eerstgenoemde lange tijd hierbij niet heeft betrokken. Thans levert de Directie Onderwijs prognoses op die worden gebruikt bij het begroten van de studieleningen.
- Op basis van de in 1986 door de Staten goedgekeurde beleidsuitgangspunten werden de studieleningovereenkomsten afgesloten. De minister van Onderwijs werd bij ministeriële beschikking van 17 juli 1998 gemachtigd door de minister van Financiën deze studieleningovereenkomsten namens het Land te tekenen. Naar het oordeel van de Rekenkamer had deze machtiging bij landsverordening moeten worden verleend. Sinds twee jaar geleden tekent volgens de Directie Onderwijs, de minister van Financiën deze studieleningovereenkomsten, terwijl de minister van Onderwijs deze medeondertekent.
- De beleidsrichtlijnen zijn in de loop der jaren gewijzigd zonder dat deze wijzigingen ter goedkeuring zijn voorgelegd aan de Staten en werden niet strikt nageleefd. Zo werd niet strikt de hand gehouden aan de maximumleeftijd van de (aankomende) student bij de (start of) beëindiging van de studie en aan het maximumbedrag van de verstrekte studieleningen. Volgens de Directie Onderwijs zou thans geen maximumleeftijd gelden en is er geen sprake van een minimumleeftijd bij de start van de studie als de student bij de aanvraag van de studielening jonger is dan 30 jaar. Het kwam voor dat aanvragen voor studieleningen ná de uiterste datum binnenkwamen en toch in behandeling werden genomen. De facturering van de aflossing en rente aan de ex-studenten geschiedde in geen van de tien geselecteerde gevallen binnen de in de beleidsrichtlijnen genoemde termijn.
- De minister van Onderwijs wijkt soms af van de bestaande uitgangspunten bij de verlening en verlenging van studieleningen of beslist positief op een aanvraag of verlenging, tegen het (negatief) advies van de Directie Onderwijs in of zonder advies aan de Directie Onderwijs te vragen. Voorts dient voordat de beslissing wordt genomen over verlenging de student zelf, of zijn mentor, te zorgen voor een studievoortgangsrapportage. Soms wordt toch een beslissing

over de verlenging van de studielening genomen zonder de ontvangst van een studievoortgangsrapportage af te wachten.

- De studieleningadministratie wordt gefragmenteerd bijgehouden, afhankelijk van de uitbetalende instantie, door de Directie Financiën en/of -voor studerenden in Nederland- het Kabinet van de Gevolmachtigde minister van Aruba in Nederland (Arubahuis) en door de Directie Onderwijs. De administratie van de Directie Onderwijs wordt bijgewerkt aan de hand van de aan de Directie Financiën verstrekte betalingsopdrachten. Deze administraties worden niet op elkaar afgestemd; zodra de werkelijke uitbetalingen afwijken van de door Directie Onderwijs verstrekte betalingsopdrachten ontstaan verschillen tussen de administraties. Ten onrechte werden bovendien kosten tengevolge van verstrekte studieopdrachten ook op studieleningen geboekt.
- Door gebrek aan coördinatie blijft facturering van de af te lossen studieleningen uit, want het is de Directie Onderwijs die de Directie Financiën moet aansturen met het geven van een terugvorderingsopdracht. Het geven hiervan is weer afhankelijk van de beëindiging van de studie door de student of intrekking van de studielening door de minister van Onderwijs op advies van de Directie Onderwijs. Niet altijd is de datum van beëindiging van de studie bekend bij de Directie Onderwijs, die dit gegeven moet ontvangen van het Arubahuis of van de student zelf. Het is voor de Rekenkamer niet duidelijk welke van de twee hoofden van de betrokken directies (Onderwijs en Financiën) -zoals artikel 11 van de Regeling overige financiële administraties voorschrijft- verantwoordelijk is voor:
  . het registreren van het ontstane recht op aflossing en rente van de verstrekte studieleningen, zodat te allen tijde een juist inzicht in de stand van de ontstane rechten kan worden verschaft, en;
  . voor het toezien op de afwikkeling van het ontstane recht.

  De Directie Onderwijs ontvangt geen terugmelding van de verzonden facturen aan ex-studenten naar aanleiding van de door haar aan de Directie Financiën gestuurde inningsopdrachten; evenmin vindt terugkoppeling plaats door de Directie Financiën over de ontvangst van de gefactureerde bedragen.
- Werkafspraken werden door het Arubahuis niet altijd nageleefd, waardoor belangrijke gegevens (omvang uitbetaalde studielening en datum beëindiging studie) de Directie Onderwijs niet of niet tijdig bereiken.
- De facturering en inning van de studieleningen lieten veel te wensen over; de facturering geschiedt niet aan alle daarvoor in aanmerking komende betrokkenen. Er is hierdoor ongelijke behandeling van ex-studenten; sommigen worden gefactureerd en moeten betalen en anderen niet.
- Incassomaatregelen werden niet (tijdig) getroffen, waardoor studieleningen dienden te worden afgeboekt wegens oninbaarheid. Het financieel belang van de studieleningen is groot. De uitstaande studieleningen beliepen in de onderzochte dienstjaren bedragen van circa AWG 87,2 miljoen tot AWG 134,1

miljoen. Hierop werd een voorziening wegens oninbaarheid van 50% getroffen. Nader onderzoek zal moeten uitwijzen of deze voorziening reëel is.

- Door de fragmentarisch bijgehouden administratie bestaan per student minimaal een drietal dossiers, één bij de Directie Onderwijs en twee bij de Directie Financiën (één voor de uitbetaling van de studielening en een andere voor de terugvordering van de studielening). Voor studenten die in Nederland studeren wordt op het Kabinet van de Gevolmachtigde minister van Aruba in Nederland (Arubahuis) ook een dossier per student aangehouden. Geen enkel dossier geeft een volledig beeld per student. Bovendien ontbreken in de geraadpleegde dossiers ter Directie Financiën en ter Directie Onderwijs belangrijke documenten. De Rekenkamer heeft geconstateerd dat bijvoorbeeld de gegevens met betrekking tot de beëindiging van de studie en/of intrekking van de studielening niet altijd in de dossiers van de Directie Onderwijs aanwezig waren en ook niet in de dossiers, aangehouden ter Directie Financiën in het kader van de terugvordering van studieleningen.

*Evaluatie*

Uit het voorgaande blijkt dat het beheer van studieleningen niet op orde is. Teneinde de hiervoor gesignaleerde problemen met betrekking tot studieleningen op te heffen kan aan de volgende maatregelen worden gedacht:

a. De ontwerplandsverordening studieleningen zo snel mogelijk ter goedkeuring indienen bij de Staten;
b. Eenduidig de bevoegdheden en verantwoordelijkheden afbakenen van de diensten/personen die betrokken zijn bij alle onderscheiden fasen van de verlening en terugvordering van studieleningen;
c. De te verrichten werkzaamheden door diensten/personen coördineren door het maken van werkafspraken die ook moeten worden nageleefd. Niet-naleving dient te worden gesanctioneerd.
d. De achterstanden in de terugvordering van studieleningen met de hoogste prioriteit wegwerken;
e. Alle betalingen aan studenten via een centrale betaalorganisatie laten plaatsvinden; te denken valt hier om de Directie Financiën alle betalingen te laten verrichten;
f. Eén studentenadministratie voeren, waarin alle mutaties worden verwerkt. Door middel van een bevoegdhedenmatrix kan precies worden aangegeven wie welke bevoegdheden (muteren en/of raadplegen) krijgt om van dit bestand gebruik te maken. Ook moeten maatregelen worden genomen om dit bestand betrouwbaar (juiste, volledige en tijdige verwerking van alle mutaties) en actueel te houden.
g. Eén elektronisch studentendossier aanhouden, waarin alle informatie met betrekking tot de student wordt opgenomen. Ook hier moet door middel van een bevoegdhedenmatrix precies worden aangegeven wie welke bevoegdheden (muteren en/of raadplegen) krijgt, maar ook welke maatregelen worden

genomen om dit bestand betrouwbaar (juiste, volledige en tijdige verwerking van alle gegevens) en actueel te houden

*5.3.2.2 Vergoedingen onderwijsinstellingen*

Het onderwijs in Aruba kan worden onderscheiden in kleuter-, basis-, beroeps- en voortgezet onderwijs, dat wordt verzorgd door openbare en bijzondere onderwijsinstellingen. Daarnaast is in Aruba de mogelijkheid om onderwijs te volgen aan de Universiteit van Aruba. Deze is een rechtspersoonlijkheid bezittende onderwijsinstelling, die bij landsverordening is ingesteld en jaarlijks ook een vergoeding krijgt van het Land.

Openbare onderwijsinstellingen ressorteerden tot februari 2009 rechtstreeks onder de Directie Onderwijs. Nadien vallen zij onder de verantwoordelijkheid van de Dienst Publieke Scholen. Bijzondere onderwijsinstellingen komen op grond van de respectieve landsverordening per soort onderwijs in aanmerking voor bekostiging door het Land in de vorm van vergoedingen.

Onderwijsinstellingen zijn uitgesloten voor het ontvangen van subsidies in de zin van de Subsidieverordening instellingen van openbaar nut. Zij kunnen op basis van de landsverordeningen voor het kleuter-, basis- en voortgezet onderwijs in aanmerking komen voor bekostiging door het Land, door hiervoor een aanvraag in te dienen. De beslissing tot bekostiging door het Land dient bij landsbesluit te worden vastgelegd. De bekostiging geschiedt in de vorm van vergoedingen, die uiteenvallen in salaris- en exploitatievergoedingen, alsmede de stichtings- en inrichtingskosten van en de te betalen huur ten behoeve van de onderwijsinstellingen. De Directie Onderwijs is belast met de begroting en uitvoering van de vergoedingen. De Inspectie Onderwijs, ressorterend onder de Directie Onderwijs, is belast met het toezicht op de financiën en kwaliteit van het onderwijs.

De Inspectie Onderwijs heeft op basis van het Landsbesluit, houdende vaststelling van een instructie voor de Inspecteurs van het onderwijs tot taak de scholen tenminste twee keer ’s jaars te inspecteren. In dit landsbesluit is niet aangegeven welk soort inspectie (school- en/of klasse-inspectie) moet worden uitgevoerd. De Inspectie Onderwijs legt in ieder geval twee schoolbezoeken af en houdt als beleidsrichtlijn aan elke docent om de twee jaar aan een klasse-inspectie te onderwerpen. Tevens vinden algehele doorlichtingen van scholen plaats op basis van risicoanalyses en prioriteitenstelling. Risico’s worden gemeten op basis van aantallen zittenblijvers, (examen)resultaten, klachten e.d. De minister, belast met onderwijs, kan in bijzondere gevallen op grond van artikel 35, lid 2, van de Landsverordening voortgezet onderwijs ontheffing verlenen aan een leraar die niet voldoet aan de benoembaarheidsvereisten van het in het bezit zijn van een bewijs van bekwaamheid en het beschikken over voldoende pedagogische en didactische voorbereiding. In de gevallen van tijdelijke vervanging door een leraar die niet aan deze benoembaarheidsvereisten voldoet, is goedkeuring van de Inspectie Onderwijs vereist. Dit geldt ook in de gevallen wanneer in het eerste leerjaar en in bijzondere gevallen ook in het tweede leerjaar van een

dagschool voor voorbereidend wetenschappelijk onderwijs, voor algemeen voortgezet onderwijs of voor lager beroepsonderwijs een leraar, die naar het oordeel van het bevoegd gezag bekwaam is, ook onderwijs geeft in andere vakken dan waarvoor het in zijn bezit zijnde bewijs van bekwaamheid geldt.
Het deelonderzoek 'Vergoedingen bijzondere scholen' is erop gericht de naleving van wet- regelgeving na te gaan, voorzover deze de deelprocessen aanvraag, toekenning, betaling, verantwoording en toezicht aangaan.

*Bevindingen*
Dit deelonderzoek wees het volgende uit:

- De Rekenkamer heeft onrechtmatigheden geconstateerd. Naast de exploitatievergoedingen worden afzonderlijke vergoedingen bij ministeriële beschikking toegekend bijvoorbeeld voor het aangaan van lease-overeenkomsten van fotokopieerapparaat of ter uitbetaling van het salaris van schoonmaakpersoneel. Deze vergoedingen zijn volgens de desbetreffende landsverordeningen voor kleuter-, basis- en voortgezet onderwijs reeds begrepen in de vergoeding voor exploitatiekosten.
- Nadere uitvoeringsregels voor de voorschotbetaling en afrekening van de vergoedingen ontbreken.
- Door de hoge werkdruk werd de beleidsmatig vastgestelde doelstelling om elke docent om de twee jaar aan een klasse-inspectie te onderwerpen niet gehaald, hetgeen tot een onvolkomenheid leidt. Sommige leraren zijn bij gebrek aan personeel jarenlang (circa 10 jaar) niet geïnspecteerd. Voorts is bij de Rekenkamer één geval bekend, waarbij de minister in 2004 ontheffing heeft verleend aan een docent voor het in het bezit zijn van het vereiste bewijs van bekwaamheid en het beschikken over voldoende pedagogische en didactische voorbereiding, zonder de Inspectie Onderwijs hierbij te betrekken. De Directie Onderwijs heeft een positief advies uitgebracht.
- In de onderzochte dienstjaren leverden de onderwijsinstellingen de schriftelijke verantwoording inzake de besteding van de verkregen gelden niet in vóór 15 februari van het daaropvolgende jaar, overeenkomstig de wettelijke bepalingen. Desalniettemin hield de directeur der Directie Financiën de gehele of gedeeltelijke uitkering van de vergoeding bij voorschot, indien deze voor het daaropvolgende dienstjaar was toegekend, niet aan, totdat het schoolbestuur hieraan heeft voldaan. De sanctie werd door deze handelwijze een dode letter.
- Er zijn achterstanden in de afwerking van de afrekeningen van de vergoedingen aan bijzondere scholen.
- De hoogte van de afzonderlijke en extra vergoedingen zijn niet nader geregeld. Op grond van de landsverordeningen omvat de vergoeding in zulk geval het bedrag van die kosten, voorzover de minister, belast met het onderwijs, daaraan zijn goedkeuring heeft gehecht. De normbedragen voor de vergoeding ten behoeve van het voortgezet onderwijs, dat valt onder de Stichting Middelbaar Onderwijs Aruba (SMOA), zijn nog niet vastgesteld.

- Er werden toelageregelingen, zoals de ‘Regeling toelage directieleden voortgezet onderwijs’, ‘Regeling toelage leerkrachten aspirant-opleiding Educacion Professional Basico’ toegepast die niet zijn geformaliseerd. Ook werden toelagen toegekend, voor het behalen van het certificaat ‘remedial teacher’ alsmede van de akte ‘Bijzonder Onderwijs vakstudie’, die een wettelijke grondslag missen.
- De Directie Onderwijs krijgt van de Directie Financiën geen terugkoppeling over de werkelijk uitbetaalde vergoedingen aan de onderwijsinstellingen, waardoor ook niet kan worden bijgestuurd.
- Er zijn aanwijzingen dat intern binnen de Directie Onderwijs niet altijd controle werd uitgeoefend op de aanvragen van salarisvoorschotten. Mutatieformulieren en bewijzen voor de wijziging van salarissen waren niet altijd aanwezig; op de wel aanwezige documenten waren niet altijd sporen aanwezig van de uitgevoerde controle.
- De CAD controleert sinds 2000 de jaarrekeningen van de onderwijsinstellingen niet meer. Sindsdien werden namens het Land geen controles meer uitgevoerd op de onderwijsinstellingen. Het financieel belang liep op in de onderzochte dienstjaren van AWG 82,2 miljoen tot AWG 96,4 miljoen.

*Evaluatie*

Ter opheffing van de meest storende gesignaleerde tekortkomingen kan worden gedacht aan de volgende maatregelen:

a. Eenduidig bevoegdheden en verantwoordelijkheden van de diensten/personen, betrokken bij de uitvoering van de bekostiging van bijzondere scholen door middel van de vergoedingen, afbakenen;
b. Ter coördinatie van de te verrichten werkzaamheden werkafspraken maken met de diensten/personen, die belast zijn met de uitvoering van de vergoedingen. Niet-naleving van deze werkafspraken dient te worden gesanctioneerd, bijvoorbeeld door de verantwoordelijke minister(s) hiervan op de hoogte te stellen die op grond hiervan zijn (hun) maatregelen kan (kunnen) nemen;
c. De normbedragen ten behoeve van de SMOA zo spoedig mogelijk vaststellen. De normbedragen ten behoeve van de overige bijzondere scholen zijn voor het laatst in 2003 vastgesteld en behoeven vaststelling vanaf 2006;
d. Achterstanden in de afrekeningen van de vergoedingen zo spoedig mogelijk inhalen;
e. Strikte naleving van de wettelijke voorschriften door de stichtingen eisen, daarbij niet schromend om de ultieme sanctie van gehele of gedeeltelijke stopzetting c.q. aanhouding van de vergoeding toe te passen;
f. De controle van de jaarrekeningen van de onderwijsbesturende stichtingen regelen en de randvoorwaarden (onder andere eenduidige normen) (doen) scheppen die de controle mogelijk maken.
g. Het toezicht op het financieel beheer bij de stichtingen verscherpen.

Overigens bevindt de Inspectie Onderwijs zich in een verzelfstandigingsproces dat volgend jaar zal zijn afgerond. Deze verzelfstandiging is erop gericht inspectie te scheiden van beleid (Directie Onderwijs) waardoor de Inspectie Onderwijs een meer onafhankelijke positie inneemt.

*5.3.2.3 Subsidies instellingen*

De Subsidieverordening instellingen van openbaar nut (Subsidieverordening) is van toepassing op subsidies aan rechtspersoonlijkheid bezittende instellingen die een taak verrichten die door de overheid had behoren te worden verricht en zich blijkens hun statuten niet uitsluitend of grotendeels bezighouden met weldadigheid, onderwijs of openbaar vervoer. Overheidstaken zijn niet gedefinieerd en toetsing hieraan is daarom niet mogelijk.

De Rekenkamer heeft wel getoetst of de voor subsidie in aanmerking komende instellingen reeds tenminste één jaar in Aruba werkzaam is geweest. Ook is nagegaan of gesubsidieerde instellingen, conform artikel 4 van de Subsidieverordening, worden gesteund met periodieke geldelijke bijdragen door bijzondere personen. Verder moet een aanvraag van een subsidie worden gedaan binnen twee maanden na afloop van een dienstjaar vergezeld van de rekening van het afgelopen dienstjaar, de begroting van de inkomsten/baten en uitgaven/lasten van het lopend dienstjaar, het verslag van de werkzaamheden van het afgelopen jaar en een lijst van de namen van de bijzondere personen die de instelling periodiek steunen met geldelijke bijdragen. De in een dienstjaar verstrekte subsidie mag niet hoger zijn dan het exploitatietekort, vermeld in de bij de aanvraag gevoegde rekening van het afgelopen dienstjaar, en mag het opgevoerde bedrag voor subsidies in de begroting van de desbetreffende ministers in een dienstjaar niet overschrijden.

*Bevindingen*

Bij dit deelonderzoek is het volgende bevonden:

- De Rekenkamer heeft vastgesteld dat, in strijd met artikel 4 van de Subsidieverordening, toch subsidies werden verleend aan instellingen als zij niet werden gesteund met periodieke geldelijke bijdragen door bijzondere personen. Eveneens werd subsidie verstrekt als de gesubsidieerde instellingen hun subsidieaanvragen niet vergezeld lieten gaan van in de Subsidieverordening genoemde documenten, waaronder de financiële verantwoording.
- Ook heeft de Rekenkamer geconstateerd dat bij de uitvoering van vorengenoemde subsidieverordening, artikel 9 kennelijk anders wordt geïnterpreteerd dan door de Rekenkamer. De Rekenkamer vat dit artikel op in de zin dat in dienstjaar x (x=lopend jaar) bij opstelling van de begroting van de ministeries voor het dienstjaar x+1 in de begroting wordt opgenomen het in dienstjaar x-1 geleden exploitatietekort. In het dienstjaar x+1 vindt dan de uitbetaling van subsidies van het dienstjaar x-1 plaats. Echter, in de praktijk worden in het dienstjaar x subsidies uitbetaald op basis van de begrote

uitgaven van het lopend dienstjaar (x). Aangezien het exploitatietekort dan niet vaststaat, betaalt het Land in vrijwel alle gevallen of te veel of te weinig subsidie, waardoor het Land een vordering op of een schuld aan de gesubsidieerde instellingen krijgt. Hierop wordt teruggekomen.

- Er komen begrotingsoverschrijdingen voor op de post subsidies instellingen in 2004 (begrotingspost 4615) alsmede op project instellingen (begrotingspost 4617) en salaris instellingen (begrotingspost 4618) in 2001.
- Een andere tekortkoming die de Rekenkamer wil aansnijden is de toepassing van artikel 11 van de CV 1989 als de begroting van het lopend dienstjaar niet vóór 1 januari door de Staten is goedgekeurd. In dat geval zijn de ministers gemachtigd om over 4/12 van de kostenbegroting van het voorgaande dienstjaar te beschikken om de overheidsdienst draaiende te houden. Gesubsidieerde instellingen zijn geen overheidsdiensten, maar artikel 11 van de CV 1989 werd in de praktijk wel op hen toegepast.
- De procedures betreffende de aanvraag van subsidies en subsidievoorschotten, zoals opgenomen in de Subsidieverordening werden niet of nauwelijks gevolgd. De Rekenkamer heeft geconstateerd dat de aanvragen die zijn aangetroffen niet compleet waren. Desalniettemin werd subsidie verleend. Zo ontbraken soms jaarrekeningen over het afgelopen jaar en/of begrotingen voor het lopende dienstjaar en de opgaven van de periodiek ontvangen geldelijke bijdragen van bijzondere personen.
- De terugbetaling van de teveel ontvangen subsidies door de gesubsidieerde instellingen leverde problemen op. Daarom heeft de Minister in 2000 de gesubsidieerde instellingen het beleidsvoornemen geuit dat het Land bereid was onder bepaalde voorwaarden de schuld van de gesubsidieerde instellingen kwijt te schelden. Over de rechtsgeldigheid van dit beleidsvoornemen zijn de meningen verdeeld. De vraag is of er sprake is van een gerechtvaardigd opgewekte verwachting ten aanzien van de kwijtschelding van de schulden van de gesubsidieerde instellingen. Dit beleidsvoornemen is anno 2010 dan ook nog niet ten uitvoer gebracht.

  Het ontbreken van eenduidigheid over de interpretatie van de subsidieverordening en het uitblijven van de uitvoering van het in 2000 geuite beleidsvoornemen inzake een generaal pardonregeling ten behoeve van de gesubsidieerde instellingen, vormen belangrijke obstakels bij de bedrijfsvoering van subsidieverlening.
- Op de verstrekte subsidies werd geen controle namens het Land uitgeoefend vanaf het dienstjaar 2000. Het financieel belang varieert in de onderzochte jaren tussen circa AWG 35 miljoen en circa AWG 50 miljoen. De CAD onthoudt zich van het doen van onderzoeken naar de subsidieverstrekking, wegens het ontbreken van eenduidige normen hiervoor. De Rekenkamer heeft geconstateerd dat voor verlening van exploitatiesubsidie en voor personeelssubsidies, deel uitmakend van de exploitatiesubsidie, wel degelijk regels bestaan die echter nadere uitwerking behoeven en soms in strijd zijn

met de Subsidieverordening. Zo bepaalt de Subsidieverordening dat het bedrag van de afschrijvingen begrepen in de verleende subsidie niet voor andere doeleinden mag worden aangewend dan voor een gelijk doel als waarvoor de objecten waarop wordt afgeschreven. In de door de ministerraad goedgekeurde beleidsrichtlijnen wordt bepaald dat afschrijvingen niet voor subsidieverlening in aanmerking komen.

*Evaluatie*

- Uit de bevindingen zijn knelpunten te distilleren die op korte termijn om een oplossing vragen. De Rekenkamer adviseert dan ook om:
- Onduidelijkheden in de wet- en regelgeving zo snel mogelijk weg te nemen. Deze onduidelijkheden betreffen zowel de Subsidieverordening (met name artikelen 1, 6, 9 en 12) als de CV 1989 (artikel 11), alsmede het ontbreken van eenduidige normen waaraan de verantwoordingen kunnen worden getoetst.
- Erop toe te zien dat de wettelijke voorschriften, de sanctiemaatregelen inbegrepen, strikt worden nageleefd en in dit kader ook toezichthoudende ambtenaren te benoemen.
- Controle in te stellen op de jaarrekeningen van de gesubsidieerde instellingen teneinde de afrekeningen vanaf 2000 vast te stellen.
- De ongelijkheid in behandeling van de stichtingen op te heffen door beleidsrichtlijnen op te stellen die op alle gesubsidieerde stichtingen van toepassing worden verklaard.
- Juridisch advies in te winnen of er al dan niet sprake is van opgewekte verwachtingen bij de gesubsidieerde stichtingen over het beleidsvoornemen van de voormalige minister van Financiën om een generaal pardonregeling toe te passen bij de sanering van de schulden van deze stichtingen aan het Land. Mocht blijken dat er sprake is van opgewekte verwachtingen, dan vereist behoorlijk bestuur uitvoering te geven aan dat beleidsvoornemen, nadat dit is geformaliseerd.

#### *5.3.2.4 Levering goederen en diensten*

Levering van goederen en diensten door derden is een bedrijfsproces binnen de overheid, dat omgeven is door wettelijk vastgelegde voorschriften en procedures. Deze betreffen de concurrentiestelling (wel of niet openbare dan wel onderhandse aanbesteding of gunning uit de hand), schriftelijke vastlegging van aangegane overeenkomsten, de maximale duur van de overeenkomsten, de procedures die moeten worden doorlopen om tot bestelling van goederen en diensten te komen alsmede de door elke dienst en de Directie Financiën bij te houden administraties hieromtrent. De voorschriften en de procedures zijn aan te treffen in de CV 1989, de Regeling centrale begrotings- en financiële administratie en de Regeling overige financiële administratie en het Landsbesluit openbare aanbestedingen. Voorts is het van belang te vermelden dat het Land via het Koninkrijk gebonden is aan de World Trade Organisation (WTO)-bepalingen inzake overheidsaankopen. De Rekenkamer heeft bij dit deelonderzoek

voornamelijk aandacht besteed aan de aspecten concurrentiestelling en controle op de geleverde prestaties.

*Bevindingen*

- In afwijking van de Regeling overige financiële administraties heeft de Directie Financiën bepaald dat voor het doen van sommige uitgaven geen inkoopbon dient te worden aangevraagd. Hiermee wordt het kredietbewakingsysteem omzeild. Het kredietbewakingsysteem is er juist op gericht om de uitgaven te blokkeren als er geen kredietruimte beschikbaar is.
- Voorts signaleert de Rekenkamer, zoals eerder aangegeven in haar voorgaande rapporten, dat in veel gevallen wordt afgeweken van de aanbestedingsregels. Zo wordt voor het sluiten van huurovereenkomsten geen openbare aanbestedingen gehouden. Hierdoor is achteraf niet te toetsen of de gesloten huurovereenkomsten de meest gunstige prijs-kwaliteitverhouding bieden. Het komt veelvuldig voor dat huurovereenkomsten stilzwijgend worden verlengd zonder de openbare aanbestedingsregels te volgen. Door (stilzwijgende) verlenging van huurovereenkomsten wordt de wettelijk voorgeschreven maximale duur (5 jaar) van een overeenkomst vaak overschreden. Veel van de huurcontracten worden ondertekend door of namens de minister van Sociale Zaken, Onderwijs en Infrastructuur, terwijl de huurkosten zijn opgebracht in de begroting van een ander ministerie. Op grond van artikel 22, lid 1, van de CV 1989 zou de verantwoordelijke minister (van wie de begroting wordt belast), het huurcontract moeten tekenen of de Directie Infrastructuur en Planning moet machtigen om namens hem/haar te tekenen. De Rekenkamer heeft de machtigingen hiertoe niet aangetroffen.
- Een probleem bij de levering van goederen en diensten is dat het uit economische overwegingen niet altijd mogelijk is functiescheiding in de organisaties door te voeren. Hierdoor komt vermenging van de beschikkende, bewarende, registerende, uitvoerende en controlerende functies voor. In het fraudegeval bij het Landslaboratorium waren het doen van voorstellen tot het bestellen en het in ontvangst nemen en het bewaren van de geleverde goederen in één hand verenigd.
- Hoewel het afzien van openbare aanbestedingen meer dan in het verleden bij gemotiveerde ministeriële beschikking wordt vastgelegd, zijn de aangegeven motieven niet altijd steekhoudend (aantrekkelijk aanbod of planningproblemen). De Rekenkamer kan het niet nalaten te benadrukken dat elke afwijking van deze aanbestedingsregels risico's voor de verantwoordelijke budgethouder met zich meebrengt. Hij/zij moet zich achteraf kunnen verantwoorden dat hij/zij de opdracht tot levering heeft gegund aan de leverancier met de beste prijs-kwaliteitverhouding. Een treffend voorbeeld van deze problematiek is het noodproject Parkietenbos. De controle op de uitvoering van dit project bleek op essentiële punten niet uitvoerbaar, want:

- in het afgesloten contract is niet expliciet aangegeven wat het werk inhoudt. De kwaliteitsnorm van het bouwwerk, dat volgens het contract voor wat betreft het bouwmateriaal aan de normen van het Nederlands Normen Instituut zou voldoen, is gaandeweg ingevuld door een door de aannemer ingeschakelde beëdigde milieuconsultant. Het Land heeft zelf geen contra expertise ingehuurd om het werk van deze milieuconsultant te beoordelen. De toezichthoudende dienst Dienst Openbare Werken (DOW) kreeg geen kans om met de door de aannemer ingehuurde milieudeskundige in contact te treden;
- de specificatie van eisen, bestek, bouwtekeningen is blijkens correspondentie in een laat stadium ná de start van het werk aan de DOW opgeleverd. De ophoging van de dijken was toen al een feit. Bij deze ophoging zou ter plekke aanwezig (mogelijk vervuild) zand zijn gebruikt, waarvoor geen prijsbijstelling is bedongen. Volgens de technische milieu adviseur van de verantwoordelijke minister was daartoe geen mogelijkheid, omdat voor het werk een vaste aanneemsom was overeengekomen;
- bij oplevering van het werk zou een aantal bedrijfsmiddelen, gespecificeerd in bijlage 2 van het contract, dat eigendom zou zijn van het Land, worden meegeleverd. De toezichthoudende instantie meldt dat niet alle in bijlage 2 opgenomen bedrijfsmiddelen ook zijn overgedragen aan het Land. Ook hier is geen sprake van een prijsbijstelling;
- door het project uit de hand te gunnen en zonder eenduidige specificaties van eisen offertes aan te vragen is prijs/kwaliteitvergelijking achteraf niet mogelijk.

Door voorgaande punten niet afdoende te regelen is achteraf niet te beoordelen of het Land waar (de tegenprestatie) voor de aanneemsom (prestatie) heeft ontvangen en evenmin of het geleverde werk (met dezelfde kwaliteit) niet goedkoper kon worden geleverd óf voor de betaalde aanneemsom meer en/of betere kwaliteit werk had kunnen worden ontvangen.

- Een probleem is ook de controle op de tegenprestatie bij levering van met name diensten. De opdracht werd meestal niet schriftelijk vastgelegd en als er al sprake was van een schriftelijke vastlegging dan was de opdracht, de vorm, het tijdstip van de te leveren prestatie en wie de tegenprestatie moet controleren of deze in overeenstemming is met hetgeen is opgedragen, niet eenduidig beschreven. Als aan deze voorwaarden niet wordt voldaan dan is het achteraf voor de controlerende instanties niet meer na te gaan of het Land datgene heeft ontvangen waarvoor het heeft betaald. De Directie Financiën oefent zelf geen controle uit op de levering van goederen of diensten maar gaat ervan uit dat deze controle bij de dienst plaatsvindt voordat de facturen worden gefiatteerd. Veelal ontbraken bij de levering van diensten, zoals het inwinnen van deskundige adviezen, de omschrijving (specificatie van eisen) van de te

leveren dienst, de schriftelijk vastgelegde opdrachtaanvaarding onder vermelding van de te leveren dienst (vorm en tijdstip), een contract en de schriftelijke vastlegging van wie wat moet doen in het kader van de controle op de levering van de dienst, zodat achteraf niet te toetsen is of de dienst is geleverd conform de afspraken. Bij promotie (met name in het kader van toerismebevordering) en voorlichtingscontracten was het voor de Rekenkamer niet na te gaan of de diensten overeenkomstig de contracten waren geleverd, omdat controle op de levering niet blijkt uit de beschikbare documenten.

- De Rekenkamer heeft geconstateerd dat er geen sporen van interne controle zijn terug te vinden op de aanvraagformulieren voor een inkooporder. In 2002 was een map met de procuratiehouders binnen de overheidsdiensten ter Directie Financiën aanwezig, deze lijst was echter niet volledig. Uit de geselecteerde aanvraagformulieren bleek niet dat werd gecontroleerd of de aanvraagformulieren door een bevoegde functionaris was ondertekend. Dit gold eveneens voor de toets of er voldoende krediet was voor de aangevraagde aanschaf.
- De Rekenkamer heeft geconstateerd dat ondanks herhaalde aanbevelingen harerzijds nog altijd geen contractenregister is aangelegd op een centraal punt, waarin alle aangegane contracten worden geregistreerd. Hierdoor is het voor de controlerende diensten niet mogelijk de volledigheid van de verantwoorde contracten vast te stellen.

*Evaluatie*

Op basis van het voorgaande beveelt de Rekenkamer aan de gesignaleerde knelpunten op te heffen door onder andere:

- De comptabiliteitsvoorschriften (met name de aanbestedingsregels) stipt na te leven. Bij afwijking van een openbare aanbesteding dit met (onderbouwde) redenen omkleed bij ministeriële beschikking vast te leggen.
- De interne controle op leveringen van goederen en diensten te (doen) verscherpen door beleidsrichtlijnen en procedureregels op te stellen ten behoeve van de diensten en de uitvoering hiervan te (doen) controleren. De door de CAD gegeven aanbeveling inzake de functiescheiding en behandeling van buitenlandse leveranciers dienen hierbij te worden geïncorporeerd in de op te stellen beleidsrichtlijnen en procedureregels. Ook aan de levering van diensten verdient aandacht te worden besteed om controle hierop mogelijk te maken.
- De sporen van de door de Directie Financiën uitgeoefende controles (onder andere procuratiehouderschap, begrotingstoets) op de aanvragen/facturen van de diensten dienen ook te blijken uit de documenten.
- Het aanleggen en actueel houden van een contractenregister op een centraal punt is een noodzaak.

*5.3.2.5 Loonbelasting*

De Rekenkamer heeft -gezien de tijdsdruk- bij dit deelonderzoek aandacht besteed aan een beperkt aantal deelprocessen. Deze zijn met name het inhoudingsplichtigenbestand, afdracht op aangifte, heffing en inning van loonbelasting. Binnen deze deelprocessen heeft de Rekenkamer zich beperkt tot de volgende aspecten:

a. Zijn er maatregelen genomen ter waarborging van de betrouwbaarheid (volledigheid, juistheid en tijdigheid van de verwerking in het bestand) van het bestand inhoudingsplichtigen?
b. Worden de wettelijke voorschriften, interne procedures en richtlijnen betreffende de afdracht op aangifte, (na)heffing en inning alsmede van afschrijving wegens oninbaar van de loonbelasting nageleefd?
c. Is de opzet en werking van de administratieve organisatie en interne controle zodanig dat deze waarborgen bieden voor een rechtmatige afdracht, heffing en inning en/of afschrijving wegens oninbaarheid van loonbelasting?
d. Hoe komt het dat een hoog percentage van de belastingvorderingen per balansdatum moet worden voorzien wegens oninbaarheid?

Loonbelasting wordt afgedragen op aangifte van de inhoudingsplichtige, De afdracht op aangifte van loonbelasting dient te geschieden vóór de 15e van de maand, volgende op die waarin de inhouding van loonbelasting op de werknemer heeft plaatsgevonden. Vindt de afdracht op aangifte niet tijdig plaats dan wordt een naheffingsaanslag opgelegd met boete.

*Bevindingen*

Dit deelonderzoek heeft het volgende uitgewezen:

- De rechtmatigheid van de al dan niet opgelegde boetes kon niet worden getoetst bij gebrek aan informatie in de ter inzage verstrekte leggers. De naheffingsaanslagen over 2004 waren ten tijde van het onderzoek eind 2008 nog niet opgelegd.
- De betrouwbaarheid van het inhoudingsplichtigenbestand is niet gewaarborgd omdat mutatieverslagen van de aangebrachte wijzigingen slechts steekproefsgewijze worden gecontroleerd. Bronbestanden en wijzigingen hierin dienen integraal te worden gecontroleerd.
- De Rekenkamer heeft wegens het ontbreken van leggers of wegens het niet aantreffen van de relevante informatie in de wel aanwezige leggers niet kunnen vaststellen of de procedures met betrekking tot verminderingsaanslagen, afschrijvingen van vorderingen wegens oninbaarheid en terugboekingen van verleende restituties zijn gevolgd. Hieromtrent kan de Rekenkamer dus geen uitspraken doen.
- Van de opgevraagde leggers (35 in totaal) heeft de Rekenkamer slechts 22 leggers ter inzage ontvangen. De Rekenkamer heeft met betrekking tot de opgelegde verminderingsaanslagen slechts twee leggers van de vijf opgevraagde ontvangen. Echter, één van de leggers betrof alleen een

winstbelastinglegger. Deze legger bevatte uiteraard niet de relevante informatie voor de beoordeling van de verminderingsaanslag loonbelasting. Ten aanzien van de afboeking van belastingvorderingen (afschrijvingen debet) heeft de Rekenkamer één van de vijf opgevraagde leggers ontvangen. Van de teruggeboekte afschrijvingen (afschrijvingen credit) van oninbare belastingvorderingen (bijvoorbeeld een niet uitbetaalde belastingrestitutie wegens het met onbekende bestemming verlaten van het Land) heeft de Rekenkamer vier van de vijf leggers ontvangen. Echter geen enkele ontvangen legger bevatte relevante informatie aan de hand waarvan de teruggeboekte afschrijving kon worden beoordeeld.

- Bij de opgevraagde leggers was één controlerapport van een verricht boekenonderzoek aanwezig. Desgevraagd heeft het hoofd van het Belastingkantoor verklaard dat de controledichtheid 1 op 80 is hetgeen betekent dat elk bedrijf gemiddeld eens in de 80 jaar wordt gecontroleerd. Een lage controledichtheid is gezien de risico's niet wenselijk.
- Op de per balansdatum uitstaande belastingvorderingen wordt in de onderzochte dienstjaren een grote voorziening wegens oninbaarheid gevormd. Ten aanzien van de afgeschreven belastingvorderingen dient te worden opgemerkt dat de Rekenkamer ondanks herhaalde verzoeken geen specificaties heeft ontvangen van de afgeschreven belastingvorderingen wegens oninbaarheid. Noch de door de inspecteur gecontroleerde lijsten noch de door de minister van Financien goedgekeurde verslagen inzake oninbaar geleden posten waren voorhanden. De opgevraagde specificaties zouden volgens het Belastingkantoor in verband met de invoering van het geautomatiseerd systeem ook moeilijk te reproduceren zijn.
- De Rekenkamer wijst op de grote risico's van het achterwege laten van controle door een tweede beoordelaar bij fiscale regelingen met materiële fiscale belangen. Dit geldt eveneens voor de verminderingsaanslagen en afschrijvingen van belastingvorderingen wegens oninbaarheid. In de geraadpleegde leggers heeft de Rekenkamer meerdere 'verminderingsformulieren loonbelasting' aangetroffen die slechts waren voorzien van een paraaf en een datum en dus niet ondertekend door twee personen, namelijk de aanslagregelend ambtenaar en zijn teamleider, zoals opgenomen in de interne procedures/werkinstructies. Op de twee aangetroffen ambtsberichten betrekking hebbende op de afschrijving wegens oninbaarheid van één belastingvordering komt op de ene een paraaf en een datum voor maar geen naam noch functie van degene die parafeert; de andere vermeldt een naam voluit getypt zonder datum, paraaf en functie. Deze ambtsberichten zijn afkomstig van de deurwaarderij en volgens de interne procedures/werkinstructies had onder het ambtsbericht ook een paraaf van de chef-deurwaarder te zien moeten zijn. Dit is niet het geval. Op het daartoe bestemde formulier komen twee parafen voor met de vermelding van de datum maar zonder vermelding van de naam en de functie van de paraferende functionaris. Het ontbreken van een tweede

beoordelaar/ondertekening leidt niet alleen tot een onvolkomenheid maar is ook risicovol bij verminderingsaanslagen en bij besluiten tot afschrijving van posten wegens oninbaarheid.

- Ten aanzien van de afgeschreven belastingvorderingen wegens oninbaarheid dient te worden opgemerkt dat zij niet controleerbaar zijn gebleken bij gebrek aan informatie die ten grondslag heeft gelegen aan het besluit. Voorts heeft de Rekenkamer de werking van de volgende maatregelen van administratieve organisatie en interne controle bij gebrek aan documentatie niet kunnen toetsen:
  - De wegens oninbaarheid afgeschreven posten zouden per jaar op persoonsnummer zijn gearchiveerd. De Rekenkamer heeft naar dit archief gevraagd. In eerste instantie werd aan de Rekenkamer meegedeeld dat geen andere informatie voorhanden was dan die uit de legger. Naderhand kreeg de Rekenkamer te horen dat het nog niet duidelijk is waar dit archief na de verhuizing is gebleven.
  - Ingevolge het interne controle verslag wordt controle uitgeoefend op de juistheid en volledigheid van de oninbaar geleden posten. De inspecteur zou een print-out moeten hebben ontvangen van alle oninbaar geleden posten. De uitdraai van het verslag inzake oninbaar geleden posten zou ter goedkeuring moeten worden aangeboden aan de minister van Financien. Nu het Belastingkantoor deze uitdraai niet aan de Rekenkamer heeft overgelegd blijft de Rekenkamer in het ongewisse of het bevoegd heeft gehandeld ten aanzien van de afschrijvingen van de afgelopen jaren.
- Overigens is de Rekenkamer tijdens de leggercontrole in het kader van het onderzoek naar de loonbelasting gestuit op stukken in één van de ter inzage verstrekte leggers die betrekking hebben op de fiscale regeling van een afboeking van leningen u/g van een bedrijf aan een ander bedrijf voor de winstbelasting. Voor deze leningen was volgens de adviseur van belastingplichtige reeds een voorziening wegens oninbaarheid getroffen. Om er zeker van te zijn dat de afgeboekte leningen door de fiscus zouden worden geaccepteerd als aftrekbare kosten voor de winstbelasting heeft de adviseur deze casus voorgelegd aan de inspecteur der belastingen met het voorstel om met deze afboeking in te stemmen. De inspecteur heeft dit voorstel geaccepteerd. De Rekenkamer heeft geconstateerd dat deze fiscale regeling slechts door de inspecteur is getekend, ondanks het bestaan van een materieel fiscaal belang. Aan de hand van de documenten is niet te zien dat bij deze fiscale regeling een tweede beoordelaar betrokken is geweest.

*Evaluatie*

Gezien de materiële financiële belangen zijn de volgende acties dringend geboden:

a. De betrouwbaarheid van het nieuwe geautomatiseerd systeem dient te worden vastgesteld door middel van een EDP-audit alvorens tot controle van de belastingopbrengsten vanaf 2004 over te kunnen gaan.

b. Het risico van onrechtmatig- en onregelmatigheden dient te worden verlaagd door:
   - Verbetering van de ordelijkheid en controleerbaarheid door maatregelen te nemen ter vermijding van:
     . het onvindbaar zijn van leggers;
     . het onvolledig zijn van leggers;
     . het ontbreken van sporen van interne controle;
     . het ontbreken van specificaties van de afgeschreven belastingvorderingen en de goedkeuring hiervan door de minister van Financiën;
     . het ontbreken van naam, functie van de functionarissen en ook de datum van beoordeling op het verminderingsformulier en ambtsbericht.
   - Verhoging van de controledichtheid in de vorm van boekenonderzoeken naar de aanvaardbaarheid van de afdracht op aangifte van loonbelasting.

c. Alsnog zorg te dragen voor het opleveren van de door de minister van Financien goedgekeurde lijsten van de afgeschreven belastingvorderingen wegens oninbaarheid aan de Rekenkamer (vanaf 1999).

d. Ambtshalve (naheffings)aanslagen dienen afzonderlijk te worden geregistreerd zodat meer zicht gaat ontstaan op de oorzaken van de afgeschreven belastingvorderingen wegens oninbaarheid en op het functioneren van het Belastingkantoor.

e. Overwogen kan worden om ter bevordering van de effectiviteit en efficiency van de bedrijfsvoering bestanden te koppelen (bijvoorbeeld in het kader van de controle op belastingplichtigen), voorzover geheimhoudings- en privacyoverwegingen deze koppelingen niet in de weg staan.

## 5.4 Analyse en evaluatie bevindingen

Noch het personeelsbeheer, voorzover de indienstneming van personeel betreffend noch het financieel beheer van de onderzochte bedrijfsprocessen zijn op orde. Daardoor is rechtmatigheid van de onderzochte ontvangsten (opbrengsten) en uitgaven (kosten) niet gewaarborgd. Doordat de processen niet altijd ordelijk verlopen en ook niet altijd controleerbaar zijn is de kans op onregelmatigheden groot.

Begrotingsoverschrijdingen op personeelskosten, vergoedingen aan onderwijsinstellingen en subsidies aan instellingen van openbaar nut en hoog oplopende studieleningen, gevoegd bij het achterwege blijven van facturering aan betrokkenen en de vorming van een omvangrijke voorziening wegens oninbaarheid van

de studieleningen alsmede het ontbreken van sturingsinformatie bij de betrokken diensten zijn bovendien aanwijzingen dat deze bedrijfsprocessen ook niet in 'control' zijn.

## 5.5 Verbetermaatregelen ná onderzochte periode

Het rapport 'Sound Public Finance and Public Accountability In Aruba' is uitgebracht door de National Committee on Public Finance (NCPF). Hierin is een actieplan opgenomen om te geraken tot gezonde overheidsfinanciën. De voor het begrotingsproces belangrijke acties die op basis van dit actieplan tot stand zijn gekomen, zijn:

- de afronding van de kerntakenanalyse;
- de inzet van een technische bijstander met een financiële achtergrond;
- de opstelling van een samenvattende nota, behorende bij de begroting van 2008.

Echter, de voortgangsrapportages, die tweemaal per jaar over de begrotingsuitputting zouden worden opgesteld, de inventarisatie van de noodzakelijke wetswijzigingen, de instelling van de zogenaamde 'Fiscal Responsability Law' alsmede het bereiken van een evenwichtige begroting zijn tot nog toe uitgebleven. De uitvoering van de acties loopt achter op de planning. De commissie, ingesteld ter uitvoering van het actieplan, is begin 2009 voor het eerst bij elkaar gekomen. De Rekenkamer is in afwachting van de voortgangsrapportages met betrekking tot de implementatie van dit actieplan.

## 5.6 Evaluatie opzet verbetermaatregelen

Met de introductie van het door de NCPF voorgestelde actieplan is zeker vooruitgang geboekt. Echter, dit actieplan is nog niet volledig en is voor uitdieping vatbaar. Zo zijn in het actieplan geen maatregelen voorgesteld om tot versterking van het financieel beheer te komen.

Bereikte resultaten moeten in ieder geval worden gehandhaafd of nog verder worden verbeterd. Het houden van voortgangscontrole op de gemaakte vorderingen ten aanzien van de besluitvorming rond de te ondernemen acties en de implementatie van de verbeteringen is dringend noodzakelijk. Het rapport inzake de kerntakenanalyse is opgeleverd maar er is nog geen besluitvorming omtrent de verder te nemen stappen. De Directie Financiën was bezig met het inventariseren van de wetwijzigingsvoorstellen ten aanzien van de CV 1989 maar hierin lijkt geen schot te zitten. De 'Fiscal Responsability Law' lijkt ook niet van de grond te komen.

# 6 Conclusies

*Wettelijk kader*

Voor het toetsen van de jaarrekening is het bestaan van een objectief normenkader een noodzakelijke voorwaarde. Wegens het ontbreken van wettelijke voorschriften ten aanzien van de jaarverslaggeving ontbreekt er een normenkader voor de controle hiervan en bestaat er ruimte om naar eigen inzichten een invulling te geven aan de waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen. Zo is bij lb ham geregeld dat in afwijking van de CV 1989 belastingmiddelen, geheven bij kohier en personeelskosten op kasbasis worden begroot en verantwoord. De Rekenkamer is van oordeel dat wettelijke voorschriften, opgelegd bij landsverordening, alleen bij wet- en regelgeving van een lagere orde kunnen worden uitgewerkt als de landsverordening hiertoe de mogelijkheid heeft geschapen en dan mogen zij hiermee niet in strijd zijn. Vanaf 2002 heeft de Directie Financiën besloten om hieraan bepaalde middelensoorten (zoals winstuitkering uit deelnemingen en deviezenprovisie) toe te voegen.

*Beheer/Bedrijfsvoering*

- Het beleids- en begrotingsproces is niet op orde. Door het ontbreken van concrete en meetbare beleidsdoelstellingen in de begrotingen waaraan de behaalde resultaten worden getoetst vormen de thans voor handen zijnde jaarrekeningen geen goede basis voor het afleggen van verantwoording. Zo werd in de onderzochte periode bij de begrotingsvoorbereiding te weinig aandacht besteed aan consistente beleidsvorming, het aangeven van de speerpunten van beleid, het formuleren van concrete en meetbare beleidsdoelstellingen per beleidsterrein, het benoemen van de in te zetten beleidsinstrumenten alsmede het aanduiden van hun verwachte bijdrage aan de doelrealisatie en de meetmomenten.
- Begrotingen werden te laat ingediend en goedgekeurd door de Staten waardoor de autorisatiefunctie hiervan werden beperkt en de bevoegdheden van de Staten werden uitgehold.
- Ten aanzien van de begrotingsuitvoering heeft de Rekenkamer veel begrotingsoverschrijdingen per ministerie, per budgethouder/per hoofdkostensoort geconstateerd, zonder dat aan de wettelijk voorgeschreven procedures ex artikel 14 van de CV 1989 is voldaan. Artikel 31 van de CV 1989 is hierdoor van toepassing. Begrotingsoverschrijdingen zijn onrechtmatig (begrotingsonrechtmatigheid).
- De financiële administratie is niet in evenwicht.

- De Staten riepen de minister van Financiën niet ter verantwoording ondanks het feit dat de jaarrekeningen van het Land vanaf 1986 niet aan hen zijn aangeboden ter vaststelling van het saldo van de exploitatierekening.

De onderzochte bedrijfsprocessen geven in meerdere of mindere mate gebreken te zien op het gebied van personeels- en financieel beheer. Er komen onrechtmatigheden voor, de processen verlopen niet altijd ordelijk terwijl de controleerbaarheid ervan ook vatbaar is voor verbeteringen. Ook is geconstateerd dat bij bepaalde bedrijfsprocessen beleidsrichtlijnen niet worden opgevolgd waardoor er sprake is van onvolkomenheid.
In een aantal gevallen wordt, vooruitlopend op de herziening of wijziging van de wet- en regelgeving, gehandeld in afwijking van de wettelijke voorschriften. Ook komt het voor dat wettelijke voorschriften ontbreken; soms wordt de wet omzeild.
Het te voeren beleid en de in acht te nemen procedures en beleidsrichtlijnen bij de beleidsuitvoering zijn veelal niet duidelijk en ook niet schriftelijk vastgelegd terwijl werkinstructies ontbreken waardoor gelijke behandeling van personeel en/of burgers niet is gewaarborgd.
Er is een gebrek aan coördinatie tussen samenwerkende diensten die betrokken zijn bij een bedrijfsproces. Werkafspraken worden niet gemaakt of worden niet of niet tijdig nagekomen.
Voortgangscontrole op de bedrijfsprocessen wordt niet gehouden waardoor bijsturing achterwege blijft. Aflegging van verantwoording ontbreekt in alle geledingen van de overheid.

De gevolgen van de geconstateerde tekortkomingen zijn:
- Begrotingsoverschrijdingen op verschillende beleidsterreinen (personeelskosten, studieleningen, vergoedingen onderwijsinstellingen en subsidies instellingen);
- Hoog oplopende vorderingen, waaronder studieleningen, belastingvorderingen, vorderingen als gevolg van teveel betaalde subsidies aan instellingen of teveel betaalde vergoedingen aan onderwijsinstellingen, waarvoor grote voorzieningen wegens oninbaarheid moeten worden gevormd teneinde de verliezen wegens afboeking van deze vorderingen te kunnen opvangen;
- Achterstanden in het factureren van diensten (aflossing en rente studieleningen, erfpacht) of opleggen van naheffingsaanslagen loonbelasting waardoor opbrengsten worden gederfd of verliezen worden geleden als gevolg van afboeking van vorderingen wegens oninbaarheid en verjaring;
- Renteverliezen;
- Integriteitrisico's met als mogelijke gevolgen onregelmatigheden, zoals onlangs bij het Landslaboratorium is gebleken.

**Eindconclusie**

De eindconclusie van de Rekenkamer is dat het beleids- en begrotingsproces, het personeelsbeheer voorzover het de indienstneming van overheidspersoneel betreft en het financieel beheer niet op orde zijn. De processen verlopen niet ordelijk en niet controleerbaar, waardoor de rechtmatigheid van de activiteiten niet is gewaarborgd. Er zijn bovendien aanwijzingen dat het ontbreekt aan sturing en beheersing van de onderzochte bedrijfsprocessen; zij zijn niet 'in control'.

Hierdoor loopt het Land niet alleen grote risico's op onrechtmatigheden maar ook integriteitrisico's met onregelmatigheden tot gevolg alsmede risico's op gemiste opbrengsten en op verliezen tengevolge van schadeclaims maar ook door het niet binnenkomen of verjaren van vorderingen en/of door hoge rentekosten.

# 7 Aanbevelingen

Op grond van de conclusies geeft de Rekenkamer de volgende aanbevelingen in volgorde van prioriteiten ter overweging:

Aan de Staten en regering:

- Bevorder aflegging van verantwoording aan de Staten over het gevoerde financieel beheer door ministers en/of roep -zo nodig- ministers in voorkomende gevallen ter verantwoording, waarbij niet moet worden geschroomd de ultieme sanctie toe te passen;
- Ontwerp ontbrekende wet- en regelgeving (zoals jaarverslagwetgeving, studieleningen) zodat de financiële verantwoording op basis van objectieve normen kan worden opgesteld en getoetst en herzie sterk verouderde wet- en regelgeving (zoals de BRA) ter voorkoming van onrechtmatigheden door afwijking van geldende wet- en regelgeving, rechtsongelijkheid door ad hoc beslissingen en oneigenlijk gebruik van wettelijke voorschriften (zoals de toepassing van artikel 25 van de LMA);
- Introduceer budgetdisciplineregels in wet- en regelgeving (Fiscal Responsability Law) en sanctioneer niet-naleving hiervan, teneinde begrotingsoverschrijdingen in de toekomst te vermijden.

Aan het kabinet of verantwoordelijke minister:

- Formuleer consistent en coherent beleid voor de overheid als geheel en per beleidsterrein onder vermelding van de concrete en meetbare beleidsdoelstellingen, speerpunten en hun prioriteiten alsmede de in te zetten beleidsinstrumenten en hun bijdrage aan de doelrealisatie. Gezien het financieel belang en de moeilijkheid om de personeelskosten te beheersen in de afgelopen jaren is het van belang dat kerntaken van de overheid vaststaan en dat een formatieplan voor het gehele overheidsapparaat, gespecificeerd per overheidsdienst afzonderlijk, wordt opgesteld alsmede dat een eenduidig personeelsbeleid wordt ontwikkeld, uitmondende in schriftelijke beleidsrichtlijnen ter bevordering van de gelijke behandeling van overheidspersoneel;
- Ontwikkel integriteitbeleid voor het overheidspersoneel inclusief cursussen in het kader van integriteitbewustwording en bevorder zoveel mogelijk transparantie in overheidshandelen ter bestrijding van integriteitrisico's. Transparantie is een belangrijk wapen tegen integriteitsrisico's;

- Monitor periodiek de realisatie van de beleidsdoelstellingen en stuur -voorzover nodig- bij;
- Implementeer het afleggen van verantwoording in alle geledingen van de overheid met betrekking tot de begrotingsuitvoering;
- Leef wettelijke voorschriften (met name comptabiliteitsvoorschriften) na;
- Beschrijf in hoofdlijnen de meest essentiële onderdelen van de administratieve organisatie en interne controle waaronder taken, doelstellingen, bevoegdheden en verantwoordelijkheden voor de diensten en de daarin voorkomende functies.

Aan de minister van Financiën:

- Draag zorg voor een eenduidig begrotings- en verantwoordingsstelsel en structureer het beleids- en begrotingsproces;
- Scherp de controle aan op de naleving van de wettelijke voorschriften (subsidies, bijdragen, levering van goederen en diensten), vooral de budgetdisciplineregels en aanbestedingsregels;
- Draag zorg voor een getrouwe vastlegging van de werkelijkheid in de administratie en jaarrekening. Dit vereist een goed functionerend geautomatiseerd financieel systeem.

# 8 Reactie minister van Financiën en nawoord Rekenkamer

Met brief van 28 juli 2010 heeft de Rekenkamer het rapport 2001-2004 voor commentaar aangeboden aan de minister van Financiën. De minister reageerde met brief van 23 september 2010.

In zijn algemeenheid merkte de minister op dat verbetering van het financieel beheer het speerpunt van zijn beleid is. Het afleggen van verantwoording is een belangrijk onderdeel daarvan. In zijn ogen zijn de tekortkomingen, zoals opgesomd in het rapport van de Rekenkamer, nog steeds van toepassing. De tekortkomingen zijn dusdanig omvangrijk en complex dat het onrealistisch is te veronderstellen dat alle tekortkomingen binnen een heel korte termijn kunnen worden opgelost. Het is het streven van dit kabinet om de tekortkomingen in het financieel beheer daadkrachtig aan te pakken.

Wat betreft *de begroting* is de minister het met de Rekenkamer eens dat het voor een goed financieel beheer en voor de autorisatiefunctie van de begroting noodzakelijk is dat begrotingen tijdig worden ingediend en goedgekeurd door de Staten. Voor de begroting 2011 is het streven dat deze wordt goedgekeurd voor de aanvang van het begrotingsjaar; voor de begroting 2011 zou aan de wettelijke termijnen moeten worden voldaan. Ook zal worden gewerkt aan een systeem van suppletoire begrotingen, waardoor onrechtmatigheden kunnen worden voorkomen en waardoor er betere sturing van uitgaven zal plaatsvinden. De minister wil ook meer aandacht geven aan een consistente beleidsvorming door het aangeven van speerpunten van het beleid en het formuleren van concrete en meetbare doelstellingen. Dit proces zal een langere periode in beslag nemen, omdat het een overheidsbrede aangelegenheid is waarvoor een omslag in de bedrijfsvoering van de dienstonderdelen nodig is.

De minister onderschrijft ook het advies van de Rekenkamer dat voor het *afleggen van financiële verantwoording* een objectief normenkader noodzakelijk is. Hij zal een commissie instellen met als opdracht binnen een kort tijdbestek een advies te concipiëren voor modernisering van de Comptabiliteitsverordening en daaraan gerelateerde wet- en regelgeving. Hij streeft er naar de nieuwe wet- en regelgeving met ingang van het begrotingsjaar 2012, of, als dat niet haalbaar is 2013, toe te passen.

De minister streeft er naar de Directie Financiën in staat te stellen achterstanden in het afleggen van verantwoording in te halen, waarbij in 2012 de jaarrekening 2011 kan worden opgeleverd.

In zijn reactie gaat de minister ook in op het *controlebestel*. Hij stelt vast dat de CAD haar wettelijke controletaak niet uit heeft kunnen voeren, omdat er belangrijke tekortkomingen in het financieel beheer waren en omdat de personele bezetting momenteel zeer laag in aantal is. Hij wijst er ook op dat in de loop van de tijd veel ontwikkelingen in het accountantsberoep hebben plaatsgevonden en de rolvervulling van auditdiensten is veranderd. Naar zijn mening zal een herbezinning moeten plaatsvinden over de rol van de CAD en zal taakafstemming met de Rekenkamer wenselijk zijn. Wat betreft de bedrijfsprocessen merkt de minister op dat een goed financieel beheer begint bij een goed functionerende Directie Financiën. Deze directie vervult een cruciale rol in de begrotingsvoorbereiding, de begrotingsuitvoering en de begrotingsverantwoording. In zijn ogen is het versterken van de Directie Financiën een onmisbare voorwaarde om een verbetering van de bedrijfsprocessen te initiëren. Een eerste stap is dat bestaande vacatures in sleutelposities worden vervuld. Ook zal een onderzoek plaatsvinden naar de organisatie en bezoldigingsstructuur van de Directie Financiën.

Gelet op het belang van de overheidsfinanciën zal ook de organisatie, het functioneren en het geautomatiseerd systeem van de belastingdienst nader worden onderzocht.

De minister wees verder op de noodzakelijke vervanging/upgrade van enkele belangrijke automatiseringssystemen, waardoor ook enkele door de Rekenkamer gesignaleerde tekortkomingen kunnen worden verholpen.

Overeenkomstig artikel 42 van de CV 1989 zond de minister op 23 september 2010 de jaarrekening 2005 aan de Rekenkamer. Hij verwachtte de jaarrekeningen 2006 en 2007 op 1 oktober 2010 te kunnen opleveren. Daarna zullen de jaarrekeningen 2008 en verder volgen met als doel dat de achterstand in het afleggen van de verantwoording in 2012 is weggewerkt.

*Nawoord Rekenkamer*
De Rekenkamer heeft met instemming kennisgenomen van de reactie van de minister van Financiën en waardeert dat de verbetering van het financieel beheer het speerpunt van het beleid van het kabinet is. De Rekenkamer zal zich maximaal inspannen om haar werk met betrekking tot de achterstallige jaarrekeningen binnen de afgesproken termijnen uit te voeren.

Uit de uiteenzetting van de minister leidt de Rekenkamer af dat aan veel van haar aanbevelingen aan de minister, het kabinet of de verantwoordelijke ministers gevolg zal worden gegeven. Uit de reactie van de minister blijkt ook de omvang en complexiteit van de problematiek. De Rekenkamer acht het zeer gewenst dat er een integraal plan komt, waarin de doelstellingen van de minister zijn geformuleerd in concrete activiteiten, een planning met mijlpalen en waarin inzicht wordt gegeven in de voor de uitvoering van het plan benodigde menskracht en middelen. De Rekenkamer ziet de beschikbaarheid van voldoende menskracht als een belangrijke risicofactor.

Verbetering van het financieel beheer is ook van belang voor het goed kunnen functioneren van de Staten. Daarom vindt zij het belangrijk dat het plan van aanpak ook met de Staten wordt besproken.

De minister kondigt aan dat er een herbezinning zal plaatsvinden over de rol van de CAD in het controlebestel en is het wenselijk dat er taakafstemming is met de Rekenkamer. De Rekenkamer werkt daarin graag mee om te borgen dat het gehele controlebestel effectief en efficient is. Zij vindt het in dit verband wel van belang dat de jaarrekeningen van de overheid in de nabije toekomst, conform de vereisten, worden voorzien van een –goedkeurende- accountantsverklaring.

# Bijlage 1: Stand van zaken inzake controle jaarrekeningen van het Land

| Jaarrekening Land | Oplevering concept-jaarrekening door Directie Financiën | Oplevering definitief Jaarrekening door Directie Financiën | Datum CAD-rapport | Ontvangst afschrift CAD-rapport door Rekenkamer | Aanbieding jaarrekening door minister van Financiën bij brief dd. | Aanbieding rapport Rekenkamer aan minister van Financiën | Afschrift rapport Rekenkamer aan Staten |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1986 | | | 05-04-1988 | 07-04-1988 | 08-01-1988 | Afdoening bij brief van 09-05-1988 | - |
| 1987 | | | 29-09-1992 | 30-09-1992 | 07-10-1993 | 30-05-1997 | 30-05-1997 |
| 1988 | | | 02-03-1994 | 13-04-1994 | 12-04-1994 | 30-05-1997 | 30-05-1997 |
| 1989 | | | 22-12-1994 | 03-01-1995 | 22-03-1995 | 30-05-1997 | 30-05-1997 |
| 1990 | 29-08-1995 | | 29-09-1995 | 30-09-1995 | 30-09-1995 | 28-09-1999 | 28-09-1999 |
| 1991 | 29-08-1995 | | 13-12-1995 | 18-12-1995 | 18-12-1995 | 28-09-1999 | 28-09-1999 |
| 1992 | 29-08-1995 | | 26-01-1996 | 31-01-1996 | 31-01-1996 | 28-09-1999 | 28-09-1999 |
| 1993 | 29-08-1995 | | 18-04-1996 | 23-04-1996 | 23-04-1996 | 28-09-1999 | 28-09-1999 |
| 1994 | 01-08-1996 | | 31-07-1996 | 23-08-1996 | 15-08-1996 | 28-09-1999 | 28-09-1999 |
| 1995 | 14-10-1996 | | 28-10-1996 | 01-11-1996 | 01-11-1996 | 28-09-1999 | 28-09-1999 |
| 1996 | 10-09-1997 | | 31-10-1997 | 06-01-1998 | 09-02-1998 | 28-09-1999 | 28-09-1999 |
| 1997 | | 15-04-1998 | 18-05-1999 | 25-05-1999 | 25-05-1999 | 10-08-2008 | |
| 1998 | 12-03-2001 | 15-10-2001 | 15-08-2001 | 07-01-2002 | 16-01-2002 | 10-08-2008 | |
| 1999 | 10-10-2002 | 23-01-2003 | 16-05-2003 | 21-05-2003 | 04-03-2004 | 10-08-2008 | |
| 2000 | 09-06-2003 | 04-12-2003 | 04-03-2004 | 16-03-2004 | 16-03-2004 | 10-08-2008 | |
| 2001 | 17-02-2004 | 23-09-2004 | 10-12-2004 | 13-12-2004 | 31-10-2007 | 28-07-2010 | |
| 2002 | 23-12-2004 | 18-05-2005 | 13-03-2006 | 16-03-2006 | 31-10-2007 | 28-07-2010 | |
| 2003 | 11-11-2005 | 18-06-2006 | 23-11-2006 | 28-11-2006 | 31-10-2007 | 28-07-2010 | |
| 2004 | 21-06-2006 | 17-10-2006 | 19-06-2007 | 21-06-2007 | 31-10-2007 | 28-07-2010 | |

# Bijlage 2: Definities gehanteerde begrippen

*Rechtmatigheid*

De Rekenkamer merkt een besluit en de daarmee samenhangende kosten of verplichtingen aan als rechtmatig indien zowel de totstandkoming als de uitvoering van de rechtshandelingen, in casu de financiële transacties, geschieden in overeenstemming met:

- de Landsverordening tot vaststelling van de begroting van de ministeries voor de dienstjaren 2001-2004 (begrotingsrechtmatigheid);
- de overige geldende wet- en regelgeving (landsverordeningen, landsbesluiten houdende algemene maatregelen en ministeriële regelingen).

In het kader van het onderzoek naar het financieel beheer wordt getoetst of de financiële transacties tot stand zijn gekomen met inachtneming van alle wettelijke voorschriften. Voor een uitgebreide weergave van de relevante wet- en regelgeving, beleidsrichtlijnen en procedureregels die als toetsingskaders hebben gediend bij de onderzochte bedrijfsprocessen en op de betrokken actoren bij elk onderzocht bedrijfsproces wordt verwezen naar bijlage 3, behorende bij dit rapport.

*Onvolkomenheid*

Van een onvolkomenheid is er sprake indien een besluit niet in overeenstemming met de geldende schriftelijk vastgelegde en vastgestelde beleidsrichtlijnen, procedureregels en werkinstructies (niet zijnde vastgelegd in wet- en regelgeving) tot stand is gekomen.

*Financieel beheer*

Hieronder verstaat de Rekenkamer het geheel van beslissingen, handelingen en regels ter sturing en verantwoording van de financiële transacties waarvoor de ministers (mede)verantwoordelijkheid dragen.

*Ordelijkheid*

Van ordelijkheid is er sprake als processen zijn opgezet volgens adequate, in de wet- en regelgeving en administratieve organisatie vastgelegde procedureregels en ook verlopen in overeenstemming hiermee.

Het financieel beheer moet onder andere aan de volgende voorwaarden voldoen om als ordelijk te kunnen worden aangemerkt:

1. er zijn eenduidige administratief-organisatorische regels waarin zijn vastgelegd:
    - de bevoegdheden tot het verrichten van financiële handelingen;
    - de verantwoordelijkheden voor de bewaring van financiële middelen;
    - de scheiding van de bewarende, beschikkende, registrerende, uitvoerende en controlerende functies;

2. er wordt ook volgens deze regels gehandeld;
3. er is gewaarborgd dat het geld uitsluitend wordt besteed aan het doel waarvoor het beschikbaar is gesteld;
4. de informatie voor de besluitvorming en controle is volledig, juist, tijdig en regelmatig. Zij omvat concrete informatie over het gevoerde beleid en beheer in de vorm van prestatiegegevens;
5. het financiële beheer dient te voldoen aan de regels die gesteld zijn in de CV 1989 en andere wettelijke regelingen.

*Controleerbaarheid*
Met controleerbaarheid wordt bedoeld dat de processen en de uitkomsten daarvan duidelijk zijn vastgelegd met het oog op het goed functioneren van de organisatie en op (externe) onderzoeken naar de uitvoering van de processen.
Er is sprake van een controleerbaar financieel beheer wanneer zowel goede vastleggingen als aan de financiële transacties ten grondslag liggende documenten beschikbaar zijn. Dit stelt de controlerende instanties, de CAD en de Rekenkamer, in staat op doelmatige wijze de besluitvorming op elk gewenst moment te reconstrueren.

*Bedrijfsvoering*
Onder bedrijfsvoering wordt verstaan de sturing en beheersing van bedrijfsprocessen om de gestelde beleidsdoelstellingen te kunnen realiseren. Het gaat hierbij om zowel de primaire als de ondersteunende bedrijfsprocessen. Met sturing wordt bedoeld het richting geven aan de organisatie om de beleidsdoelstellingen te bereiken. Van beheersing is er sprake indien zodanig wordt gestuurd dat afwijkingen van de gestelde beleidsdoelstellingen worden voorkomen dan wel worden gecorrigeerd (door middel van bijsturing).

*Effectiviteit*
De term effectiviteit wordt gehanteerd om aan te geven of de nagestreefde doelstellingen zijn gerealiseerd.

# Bijlage 3: Relevante regelgeving

| Afkondigingsblad | Omschrijving |
|---|---|
| AB 1988 no. GT 11 | Landsbesluit houdende vaststelling van een instructie voor de Inspecteurs van het Onderwijs |
| AB 1988 no. 100 | Landsverordening Universiteit van Aruba |
| AB 1989 no. GT 10 | Bezoldigingsregeling Aruba 1986 |
| AB 1989 no. GT 13 | Landsverordening materieel ambtenarenrecht |
| AB 1989 no. 72 | Comptabiliteitsverordening 1989 |
| AB 1989 no. 73 | Invoeringsverordening Comptabiliteitsverordening 1989 |
| AB 1989 no. GT 75 | Landsverordening basisonderwijs |
| AB 1989 no. GT 103 | Landsverordening voortgezet onderwijs |
| AB 1990 no. GT 34 | Subsidieverordening instellingen van openbaar nut |
| AB 1990 no. 98 | Regeling centrale begrotings- en financiële administratie |
| AB 1991 no. GT 6 | Landsbesluit stichtingregister |
| AB 1991 no. 35 | Landsbesluit bezoldiging onderwijspersoneel |
| AB 1991 no. GT 61 | Landsverordening instelling ministeries |
| AB 1991 GT 63 | Landsverordening Loonbelasting |
| AB 1991 no. 115 | Regeling overige financiële administraties |
| AB 1992 no. 88 | Landsverordeningen kleuteronderwijs |
| AB 1996 no. 56 | Landsbesluit openbare aanbestedingen |
| AB 1996 no. 62 | Landsverordening tot wijziging van de Landsverordening instelling ministeries |
| AB 1997 no. 34 | Landsverordening Invoering nieuw Wetboek van Strafvordering |
| AB 1998 no. 70 | Landsbesluit Algemene Bepalingen Toezichtuitoefening |
| AB 1999 no. GT 3 | Landsverordening op stichtingen |
| AB 1999 no. 26 | Reglement van Orde van de ministerraad |
| AB 1999 no. 37 | Landsverordening van 8 juli 1999 tot wijziging van de Comptabiliteitsverordening en Subsidieverordening instellingen van openbaar nut |
| AB 2001 no. 57 | Landsverordening van 15 februari 2001 tot vaststelling van de begroting van de Dienst Openbare Werken voor het dienstjaar 2001 |
| AB 2001 no. 58 | Landsverordening van 15 februari 2001 tot vaststelling van de begroting van de Algemene Rekenkamer Aruba voor het dienstjaar 2001 |
| AB 2001 no. 59 | Landsverordening van 15 februari 2001 tot vaststelling van de begroting van de Staten van Aruba voor het dienstjaar 2001 |
| AB 2001 no. 78 | Landsverordening van 27 april 2001 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Algemene Zaken voor het dienstjaar 2001 |
| AB 2001 no. 79 | Landsverordening van 27 april 2001 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Justitie en Publieke Werken voor het dienstjaar 2001 |
| AB 2001 no. 80 | Landsverordening van 27 april 2001 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Volksgezondheid, Sociale Zaken, Cultuur en Sport voor het dienstjaar 2001 |
| AB 2001 no. 81 | Landsverordening van 27 april 2001 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Economische Zaken voor het dienstjaar 2001 |
| AB 2001 no. 82 | Landsverordening van 27 april 2001 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Vervoer en Communicatie voor het dienstjaar 2001 |
| AB 2001 no.83 | Landsverordening van 27 april 2001 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Onderwijs en Arbeid voor het dienstjaar 2001 |
| AB 2001 no. 84 | Landsverordening van 27 april 2001 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Financiën voor het dienstjaar 2001 |
| AB 2002 no. 33 | Landsverordening instelling ministeries 2001 |
| AB 2002 no. 62 | Landsverordening van 4 juni 2002 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Algemene Zaken voor de maanden januari tot en met maart van het dienstjaar 2002 |
| AB 2002 no. 63 | Landsverordening van 10 juni 2002 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Financiën voor de maanden januari tot en met maart van het dienstjaar 2002 |
| AB 2002 no. 64 | Landsverordening van 6 juni 2002 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Onderwijs en Arbeid voor de maanden januari tot en met maart van het dienstjaar 2002 |
| AB 2002 no. 65 | Landsverordening van 6 juni 2002 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Volksgezondheid, Sociale Zaken, Cultuur en Sport voor de maanden januari tot en met maart van het dienstjaar 2002 |

| Afkondigingsblad | Omschrijving |
|---|---|
| AB 2002 no. 66 | Landsverordening van 6 juni 2002 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Vervoer en Communicatie voor de maanden januari tot en met maart van het dienstjaar 2002 |
| AB 2002 no. 67 | Landsverordening van 6 juni 2002 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Justitie en Publieke Werken voor de maanden januari tot en met maart van het dienstjaar 2002 |
| AB 2002 no. 68 | Landsverordening van 6 juni 2002 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Economische Zaken voor de maanden januari tot en met maart van het dienstjaar 2002 |
| AB 2002 no. 71 | Landsverordening van 2 juli 2002 tot vaststelling van de begroting van het ministerie van Financiën en Economische Zaken voor de maanden april tot en met december van het dienstjaar 2002 |
| AB 2002 no. 72 | Landsverordening van 5 juni 2002 tot vaststelling van de begroting van de Staten van Aruba voor het dienstjaar 2002 |
| AB 2002 no. 73 | Landsverordening van 5 juni 2002 tot vaststelling van de begroting van de Algemene Rekenkamer Aruba voor het dienstjaar 2002 |
| AB 2006 no. 35 | Landsverordening van 5 juni 2002 tot vaststelling van de begroting van de Algemene Rekenkamer Aruba voor het dienstjaar 2002 |
| AB 2002 no. 81 | Landsverordening van 16 juli 2002 tot vaststelling van de begroting van de Dienst Openbare Werken voor de maanden januari tot en met maart van het dienstjaar 2002 |
| AB 2002 no. 82 | Landsverordening van 16 juli 2002 tot vaststelling van de begroting van de Dienst Openbare Werken voor de maanden april tot en met december van het dienstjaar 2002 |

# Bijlage 4: Lijst gebruikte afkortingen

| | |
|---|---|
| APFA | Algemeen Pensioenfonds van Aruba |
| Arubahuis | het Kabinet van de Gevolmachtigde minister van Aruba in Nederland |
| BRA | Bezoldigingsregeling Aruba 1986 |
| BPO | Bureau Personeel en Organisatie |
| CAD | Centrale Accountantsdienst |
| CBA | Centrale Bank van Aruba |
| CV 1989 | Comptabiliteitsverordening 1989 |
| DOW | Dienst Openbare Werken |
| DPO | Directie Personeel en Organisatie |
| GOA | Geautomatiseerde Ontvangers Administratie |
| GFS | Gemeentelijk Financieel Systeem |
| Land | land Aruba |
| LMA | Landsverordening Materieel Ambtenarenrecht |
| Rekenkamer | Algemene Rekenkamer Aruba |
| Staten | Staten van Aruba |
| Stichting AHTTC | Stichting Aruba Trade & Training Center |
| Stichting FDA | Stichting Fondo Desaroyo Aruba |

# Bijlage 5: Lijst van de bij het onderzoek betrokken CAD-rapporten

**In 2002 ontvangen CAD-rapporten**

| Nummer | Datum | Omschrijving | Ontvangst datum |
|---|---|---|---|
| 2002.19 | 13-08-2002 | Onderzoek salarissen, vergoedingen en pensioenen over de jaren 1999 t/m 2001 | 22-08-2002 |
| 2002.20 | 30-08-2002 | Onderzoek opbrengstverantwoording Winstbelasting kalenderjaren 1999, 2000 en 2001 | 13-09-2002 |
| 2002.21 | 06-09-2002 | Onderzoek opbrengstverantwoording Loonbelasting kalenderjaar 1999, 2000 en 2001 | 17-09-2002 |
| 2002.28 | 18-10-2002 | Onderzoek opbrengstverantwoording Inkomstenbelasting over het kalenderjaar 2001 | 24-10-2002 |

**In 2003 ontvangen CAD-rapporten**

| Nummer | Datum | Omschrijving | Ontvangst datum |
|---|---|---|---|
| 2003.01 | 24-01-2003 | Onderzoek naar de opzet van de Landsbegroting | 28-01-2003 |
| 2003.03 | 18-02-2003 | Verbeteringspunten contractenbeheer Directie Financiën | 19-02-2003 |
| 2003.05 | 31-03-2003 | Onderzoek naar de opbrengsten en andere activiteiten van de Directie Posterijen over 2001 | 04-04-2003 |
| 2003.07 | 17-04-2003 | Onderzoek naar de huurkosten van gebouwen per maart 2003 | 23-04-2003 |
| 2003.08 | 28-04-2003 | Onderzoek opbrengsten van de Inspectie der Invoerrechten en Accijnzen over 2001 en 2002 | 06-05-2003 |
| 2003.10 | 25-06-2003 | Onderzoek naar de betalingsorganisatie en de beheersing van de liquiditeiten bij de Directie Financiën ultimo februari 2003 | 27-06-2003 |
| 2003.11 | 01-07-2003 | Onderzoek bijstandsuitkeringen, uitkeringen ex artikel 10 en overige kosten on- en minvermogenden over 2002 | 08-07-2003 |
| 2003.12 | 08-08-2003 | Onderzoek naar de leasekosten van dienstauto's | 13-08-2003 |
| 2003.14 | 27-08-2003 | Beheersingskader hoofdprocessen Openbaar Ministerie | 02-09-2003 |
| 2003.15 | 22-09-2003 | Onderzoek naar de debiteurenadministratie en de invordering bij de Directie Financiën medio juli 2003 | 24-09-2003 |
| 2003.16 | 14-10-2003 | Onderzoek naar de beheersing van het overwerkproces bij Korps Politie Aruba | 21-10-2003 |
| 2003.17 | 15-10-2003 | Onderzoek naar de verantwoorde opbrengsten van de Dienst Landmeetkunde en Vastgoedregistratie (DLV) over 1999 t/m 2002 | 21-10-2003 |
| 2003.18 | 21-10-2003 | Beheersingskader dienstvoertuigen en kilometerdeclaraties | 24-10-2003 |
| 2003.19 | 29-10-2003 | Onderzoek bij de Ontvanger der Belastingen naar de opzet en werking van de administratieve organisatie en interne controle over het jaar 2001 en 2002 | 03-11-2003 |
| 2003.20 | 10-03-2003 | Onderzoek bij Guarda Nos Costa naar de ontvangen en bestede schenkingen | 12-11-2003 |
| 2003.21 | 10-11-2003 | Onderzoek bij de Dienst Openbare Werken (DOW) naar de betaling van kleine contractgroepen en leveranciers door middel van reçu's | 13-11-2003 |
| 2003.22 | 11-11-2003 | Onderzoek bij Aruba Tourism Authority naar de kosten van goederen en diensten en van de middelen over 2001 | 13-11-2003 |

**In 2004 ontvangen CAD-rapporten**

| Nummer | Datum | Omschrijving | Ontvangst datum |
|---|---|---|---|
| 2004.04 | 16-03-2004 | Onderzoek bij Aruba Tourism Authority naar de kosten van goederen en diensten en van de middelen over 2002 | 24-03-2004 |
| 2004.05 | 22-03-2004 | Onderzoek naar de salariskosten, vergoedingen en pensioenen over 2002 en eerste kwartaal 2003 | 24-03-2004 |
| 2004.06 | 24-05-2004 | Onderzoek naar de verantwoorde opbrengsten van het Bureau Burgerlijke Stand en Bevolkingsregister over 2001 tot en met 2003 | 26-05-2004 |
| 2004.07 | 17-06-2004 | Onderzoek naar de studieleningen over 2001 en 2002 | 21-06-2004 |
| 2004.08 | 22-06-2004 | Onderzoek naar de betaling van netto salarissen tegen een vaste (voordelige) omrekenkoers | 25-06-2004 |
| 2004.09 | 22-06-2004 | Onderzoek naar de kosten en middelen van de kostenplaats Defensie over 2002 en 2003 | 25-06-2004 |
| 2004.10 | 22-07-2004 | Onderzoek naar de jaarrekening 2001 van de Dienst Openbare Werken | 22-07-2004 |
| 2004.11 | 25-08-2004 | Onderzoek bij de Directie Posterijen naar de opbrengsten en andere activiteiten over 2003 | 26-08-2004 |
| 2004.12 | 06-09-2004 | Subsidieonderzoek Stichting Educacion Profesional Basico over 2000 en 2001 | 14-09-2004 |
| 2004.13 | 15-09-2004 | Onderzoek naar de verantwoorde opbrengsten van de Dienst Landmeetkunde en Vastgoedregistratie (DLV) over 2003 | 17-09-2004 |
| 2004.15 | 30-09-2004 | De opbrengsten van Directie Infrastructuur en Planning (DIP) afdeling Beheer over 2002 en 2003 | 01-10-2004 |
| 2004.16 | 01-11-2004 | Onderzoek bijstandsuitkeringen, uitkeringen ex artikel 10 en overige kosten on- en minvermogenden over 2003 | 05-11-2004 |
| 2004.17 | 02-11-2004 | Onderzoek opbrengsten Inspectie der Invoerrechten en Accijnzen 2003 | 05-11-2004 |
| 2004.18 | 03-11-2004 | Onderzoek naar de logische en fysieke beveiliging van het geautomatiseerde systeem, genaamd DBSYS, van de Directie Infrastructuur en Planning | 05-11-2004 |
| 2004.19 | 11-11-2004 | Onderzoek opbrengsten Inspectie der Belastingen over 2002 | 15-11-2004 |
| 2004.20 | 16-11-2004 | Onderzoek naar de kosten van studieopdrachten in 2001, 2002 en 2003 | 19-11-2004 |
| 2004.21 | 06-12-2004 | Onderzoek naar de naleving van wet en regelgeving met betrekking tot onkostenvergoeding uit hoofde van dienstreizen | 08-12-2004 |
| 2004.22 | 10-12-2004 | Onderzoek naar de jaarrekening 2001 en aanverwante financiële processen van het Land Aruba | 13-10-2004 |
| 2004.23 | 13-12-2004 | Onderzoek naar periodieke vaste onkostentoelagen | 16-12-2004 |
| 2004.24 | 13-10-2004 | Onderzoek naar het Interim-Wegeninfrastructuurfonds 2002 | 16-12-2004 |

**In 2005 ontvangen CAD-rapporten**

| Nummer | Datum | Omschrijving | Ontvangst datum |
|---|---|---|---|
| 2005.01 | 04-02-2005 | Onderzoek naar de kosten van toelage artikel 25 LMA over 2003 en eerste halfjaar 2004 | 09-02-2005 |
| 2005.02 | 11-02-2005 | Onderzoek naar de studieleningen over 2003 | 14-02-2005 |
| 2005.03 | 11-02-2005 | Onderzoek bij de Directie Financiën naar de betalingsorganisatie en de beheersing van de liquiditeiten | 15-02-2005 |
| 2005.04 | 23-02-2005 | Onderzoek naar de investeringen van het Land in 2002 en 2003 | 25-02-2005 |
| 2005.05 | 21-02-2005 | Onderzoek naar de jaarrekening 2002 van de Dienst Openbare Werken | 22-02-2005 |
| 2005.06 | 23-02-2005 | Onderzoek naar de verantwoorde opbrengsten van de Directie Telecommunicatie Zaken (DTZ) over het jaar 2003 | 25-02-2005 |
| 2005.08 | 04-03-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van het Centraal Bureau voor Statistiek | 07-03-2005 |
| 2005.09 | 08-03-2005 | Onderzoek bij Aruba Tourism Authority naar de kosten van goederen en diensten en van de middelen over 2003 | 09-03-2005 |
| 2005.10 | 22.03.2005 | Onderzoek bij de Directie Financiën naar de debiteurenadministratie en de invordering | 23-03-2005 |
| 2005.11 | 19-04-2005 | Onderzoek opbrengsten Inspectie der Belastingen over 2003 | 20-04-2005 |
| 2005.12 | 19-04-2005 | Onderzoek naar de Ontvanger der Belastingen 2003 | 20-04-2005 |
| 2005.13 | 28-04-2005 | Onderzoek naar de opbrengsten van DINA over 2003 | 03-05-2005 |
| 2005.14 | 09-05-2005 | Onderzoek naar de personeelskosten over 2003 | 11-05-2005 |
| 2005.15 | 10-05-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van het Bureau High Commissioner over 2004 | 12-05-2005 |

| Nummer | Datum | Omschrijving | Ontvangst datum |
|---|---|---|---|
| 2005.16 | 24-05-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van de Inspectie der Invoerrechten en Accijnzen | 26-05-2005 |
| 2005.17 | 26-05-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van de Directie Posterijen over 2004 | 31-05-2005 |
| 2005.18 | 01-06-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van Directie Arbeid en Onderzoek over 2004 | 03-06-2005 |
| 2005.19 | 15-06-2005 | Onderzoek naar de kosten, opbrengsten en investeringen van 2004 van de Directie Informatievoorziening en Automatisering | 20-06-2005 |
| 2005.20 | 14-07-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van de Directie Voogdijraad | 19-07-2005 |
| 2005.21 | 01-08-2005 | Onderzoek naar de kosten, opbrengsten en investeringen van 2004 van Directie Sociale Zaken (DSZ) | 05-08-2005 |
| 2005.22 | 17-08-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van Instituto di Cultura en Erediensten | 22-08-2005 |
| 2005.23 | 17-08-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van het Archeologisch Museum Aruba | 22-08-2005 |
| 2005.24 | 25-08-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van Directie Financiën | 01-09-2005 |
| 2005.25 | 31-08-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van Enseñansa Pa Empleo | 05-09-2005 |
| 2005.26 | 14-09-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van de Veterinaire Dienst | 16-09-2005 |
| 2005.27 | 15-09-2005 | Onderzoek bij de Directie Financiën naar de centrale financiële processen | 16-09-2005 |
| 2005.28 | 23-09-2005 | Onderzoek naar de kosten van 2004 van de Directie Belastingen | 28-09-2005 |
| 2005.29 | 13-10-2005 | Onderzoek naar de kosten van 2004 van het Bureau Drugsbestrijding en het Opvangcentrum Drugsbestrijding | 14-10-2005 |
| 2005.30 | 07-11-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van Departamento pa Asuntonan di Casino | 09-11-2005 |
| 2005.31 | 15-11-2005 | Onderzoek naar de kosten, opbrengsten en investeringen van 2004 van de Directie Infrastructuur en Planning (DIP) | 16-11-2005 |
| 2005.32 | 06-12-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van Cuerpo Especial Arubano (CEA) | 07-12-2005 |
| 2005.33 | 06-12-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van Cuerpo Policial di Aruba | 08-12-2005 |
| 2005.34 | 07-12-2005 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van de Dienst Technische Inspecties | 12-12-2005 |
| 2005.35 | 08-12-2005 | Onderzoek naar de kosten, opbrengsten en investeringen van 2004 van de Directie Onderwijs, Task Force, Bijzonder en Openbaar Onderwijs en Overig Onderwijs & Administratieve Zaken | 12-12-2005 |

**In 2006 ontvangen CAD-rapporten**

| Nummer | Datum | Omschrijving | Ontvangst datum |
|---|---|---|---|
| 2006.01 | 05-01-2006 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van Korrektie Instituut Aruba | 09-01-2006 |
| 2006.02 | 16-01-2006 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van Directie Immigratie en Naturalisatie | 18-01-2006 |
| 2006.03 | 20-01-2006 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van Dienst Brandweer | 24-01-2006 |
| 2006.04 | 24-01-2006 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van de Directie Openbaar Personen Vervoer (DOPV) | 30-01-2006 |
| 2006.05 | 01-02-2006 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van Inspectie voor Geneesmiddelen | 03-02-2006 |
| 2006.06 | 09-02-2006 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van het Belastingkantoor | 14-02-2006 |
| 2006.07 | 16-02-2006 | Onderzoek naar de kosten en middelen van 2003 en 2004 van de kostenplaats FCCA | 20-02-2006 |
| 2006.08 | 17-02-2006 | Onderzoek naar de kosten, opbrengsten en investeringen van 2004 van het Landslaboratorium | 20-02-2006 |
| 2006.09 | 20-02-2006 | Onderzoek naar de kosten, opbrengsten en investeringen van 2004 van het Bureau Interne Diensten (BID) en het Centraal Magazijn | 22-02-2006 |
| 2006.10 | 01-03-2006 | Onderzoek naar de kosten, middelen en investeringen van 2004 van de Dienst Servicio di Limpieza di Aruba | 03-03-2006 |
| 2006.11 | 13-03-2006 | Onderzoek naar de jaarrekening 2002 en aanverwante financiële processen van het Land Aruba | 16-03-2006 |
| 2006.13 | 15-03-2006 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 van Zorgdiensten | 20-03-2006 |
| 2006.14 | 24-03-2006 | Onderzoek naar de kosten van 2004 van de Directie Volksgezondheid | 27-03-2006 |

| Nummer | Datum | Omschrijving | Ontvangst datum |
|---|---|---|---|
| 2006.16 | 26-04-2006 | Onderzoek naar de jaarrekening 2003 van de Dienst Openbare Werken | 28-04-2006 |
| 2006.17 | 04-05-2006 | Onderzoek naar de kosten, opbrengsten en investeringen van 2004 van Centro Medico Rudy Engelbrecht en Ambulancedienst | 08-05-2006 |
| 2006.19 | 15-05-2006 | Onderzoek naar de kosten van 2004 van Directie Personeel en Organisatie | 16-05-2006 |
| 2006.20 | 22-05-2006 | Onderzoek naar de kosten, opbrengsten en investeringen van 2004 van de Directie Luchtvaart | 24-05-2006 |
| 2006.31 | 29-08-2006 | Onderzoek naar de kosten en opbrengsten van 2004 en 2005 van het Bureau Burgerlijke Stand en Bevolkingsregister | 30-08-2006 |
| 2006.38 | 29-09-2006 | Onderzoek naar de subsidiabele kosten van de Stichting Casa Cuna Progreso van de jaren 2000 tot en met 2004 | 05-10-2006 |
| 2006.44 | 13-11-2006 | Onderzoek naar de kosten en middelen van 2004 en 2005 van Aruba Tourism Authority (ATA) | 17-11-2006 |
| 2006.47 | 23-11-2006 | Onderzoek naar de jaarrekening 2003 en aanverwante financiële processen van het Land Aruba | 28-11-2006 |
| 2006.48 | 20-12-2006 | Controle jaarrekening 2004 van de Universiteit van Aruba | 20-12-2006 |
| 2006.49 | 22-12-2006 | Onderzoek naar de oorzaken van overwerk bij het Korps Politie Aruba | 04-01-2007 |

**In 2007 ontvangen CAD-rapporten**

| Nummer | Datum | Omschrijving | Ontvangst datum |
|---|---|---|---|
| 2007.36 | 19-06-2007 | Onderzoek naar de jaarrekening 2004 en aanverwante financiële processen van het Land Aruba | 21-06-2007 |
| 2007.46 | 08-10-2007 | Onderzoek naar het Interim- Wegeninfrastructuurfonds 2003 en 2004 | 10-10-2007 |